

أكاديمية شرطة دبي

التشريع الضريبي

في

دولة الإمارات العربية المتحدة

الضرائب الاتحادية

- على السفن
- على الواردات من التبغ ومشتقاته

الضرائب المحلية (في دبي)

- على الدخل
- الضرائب الجمركية

الدكتور عبد الله الصعيدي
أستاذ قسم الاقتصاد بكلية الحقوق (جامعة عين شمس)
رئيس قسم الاقتصاد والمالية العامة (كلية شرطة دبي)
(سابقاً)

أكاديمية شرطة دبي أكاديمية شرطة دبي

١٤٢٣هـ - ٢٠٠٢م

إهـــــــداء 2006

أكاديمية شرطة دبي

الإمارات العربية المتحدة

التشريع الضريبي

في دولة الإمارات العربية المتحدة

الضرائب الإتحادية :

*** على السفن**

*** على الواردات من التبغ ومشتقاته**

الضرائب المحلية (في دبي) :

*** على الدخل**

*** الضرائب الجمركية**

دكتور/ عبدالله الصعيدي

أستاذ بقسم الإقتصاد بكلية الحقوق (جامعة عين شمس)

رئيس قسم الاقتصاد والمالية العامة بكلية شرطة دبي

(الطبعة الثانية)

١٤٢٠ هـ - ١٩٩٩م



الآية رقم ٥٩ من سورة النساء

تمهيد :

جرى العرف الجامعي على تدريس التشريعات الضريبية كجزء رئيسي مكمل لمادة مبادئ علم المالية العامة المقررة على طلاب الفرقة الثالثة في كليات الشرطة وكليات الحقوق في الجامعات العربية .

والواقع أن تدريس هذه المادة بجزئيها يعتبر ضرورة تفرضها طبيعة الدراسة بهذه الكليات ، حيث يدرس الطلاب من خلالها فرعا هاما من فروع القانون ، وهو ذلك الفرع الذي يهتم بتحليل أسس المالية العامة في الدولة من ناحية ، والقوانين المنظمة لمصدر هام من مصادر الإيرادات العامة يتمثل في الضرائب بنوعيها : المباشرة وغير المباشرة، من ناحية أخرى .

ورغم أهمية هذه الدراسة من الناحيتين الأكاديمية (النظرية) والتطبيقية فقد لاحظنا ندرة شديدة في وجود مؤلفات أو دراسات متخصصة في مجال التشريعات المالية بصفة عامة والتشريعات الضريبية بصفة خاصة في دولة الإمارات العربية المتحدة [1] ، وذلك بالرغم من صدور قانون الجمارك في إمارة دبي مثلا منذ نحو ثلاثين عاماً ، وكذلك صدور بعض هذه التشريعات على المستوى الإتحادي منذ بدايات النصف الأول من سبعينات القرن الحالي .

وإذا كان ذلك يرجع إلى عدم إخضاع دخول الأشخاص الطبيعين في الدولة للضرائب على الدخل عند الحصول عليه أو عند إنفاقه ، أو لوجود مصادر أخرى (غير الضرائب) لتمويل الإنفاق العام ؛ فإن للضرائب وظائف أخرى متعددة في المجالات الإقتصادية والإجتماعية والسياسية . ومن ناحية أخرى ، فإن دراسة الطلاب للتشريعات المالية بصفة عامة ، والضريبية منها بصفة خاصة تعتبر تكملة ضرورية لما درسه هؤلاء لمادتي علم الاقتصاد والإقتصاد السياسي في الفرقتين الأولى والثانية . ومن ثم فإن هذه الدراسة تمثل تأكيداً للعلاقة الوثيقة بين

---

[1] بإستثناء الدراسة الرائدة التي قدمها الزميل الفاضل الدكتور/ محمد حافظ عبده الرهوان ، تحت عنوان (الضرائب والرسوم في دولة الإمارات العربية المتحدة- دراسة مقارنة لأحكام ضرائب الدخل والجمارك والرسوم الإتحادية والمحلية خاصة في إمارتي دبي والشارقة) ، وصدرت عام ١٩٩٠ عن كلية شرطة دبي ، كمقرر أكاديمي لطلاب الفرقة الثالثة بها ، فإننا لم نجد أية دراسات أكاديمية أخرى .

الاقتصاد والقانون من ناحية ، وبين تطور الظروف الاقتصادية وظواهر الحياة الإجتماعية بصفة عامة من ناحية أخرى .

أرجو من الله تعالى أن أكون قد وُفّقتُ – من خلال هذا الجهد المتواضع – في تقديم ما يفيد طلابنا الأعزاء بصفة خاصة ، والقارئ العربي بصفة عامة .

والله ولي التوفيق

المؤلف

دبي في : ١٩٩٧/٦/١٠م

مقدمة الطبعة الثانية

التنظيم القانوني للظواهر الإجتماعية في أي مجتمع يتسم بالتطور الذي يعكس في مجمله طبيعة التغيرات التي تطرأ على هذه الظواهر . ولما كان التشريع الضريبي يمثل أحد فروع التنظيم القانوني للسياسة المالية للدولة التي تشكل أهم أدوات السياسة الاقتصادية ، فإن تطور هذا التشريع يعكس التغيرات التي تطرأ على السياسة الاقتصادية بصفة خاصة والتغيرات التي تطرأ على مجمل الحياة السياسية والاجتماعية في المجتمع بصفة عامة .

ومن الأهمية بمكان أن تأتي المؤلفات العلمية الأكاديمية موضحة للتعديلات التي تطرأ على التنظيم القانوني في المجتمع حتى يستطيع الدارس مواكبة تغيراته وأسبابها ومعرفة الجديد منها ، ومن ثم تكون الدراسة الأكاديمية تطبيقا لواقع المجتمع غير منفصلة عنه أو بعيدة عن تطوراته.

وفي دولة الإمارات العربية المتحدة ، وخلال العامين الماضيين (١٩٩٧،١٩٩٨) أجرى المشرع بعض التعديلات الهامة في التشريع الضريبي على المستويين الاتحادي والمحلي ، تمثل أهمها في اصدار القانون الاتحادي رقم (٢) لسنة ١٩٩٨ الذي يقضي بتعديل أحكام القانون الاتحادي رقم (١١) لسنة ١٩٨١ في شأن الضريبة الاتحادية على الواردات من التبغ ومشتقاته ، كما صدر القانون المحلي للجمارك رقم (٤) لسنة ١٩٩٨ بشأن تقرير تنظيم قانوني جديد وشامل للجمارك بإمارة دبي ، وليحل في التطبيق محل القانون الجمركي القديم الذي صدر في عام ١٩٦٦ والتعديلات اللاحقة له.

وسوف نعرض في هذه الطبعة الجديدة لهذه التعديلات في فصل مستقل هو الفصل الثالث من الباب الثاني . وقد رأينا أن يكون عرض تلك التعديلات على هذا النحو تيسيراً لعملية إعادة الطبع من ناحية ، وإبرازاً للتعديلات في صورة مستقلة من ناحية أخرى .

والله ولي التوفيق

المؤلف

دبي : في مارس ١٩٩٩م

مقدمة
(أهمية الضرائب - خطة الدراسة)

١- أهمية الضريبة كمصدر للتمويل وأداة للسياسة المالية :

الضريبة - كما هو معلوم - هي فريضة مالية يدفعها الأفراد أو المشروعات المكلفون بها إلى الدولة جبرا عنهم ، وبصفة نهائية ، ودون أن يعود عليهم نفع خاص مقابل هذا الدفع ، وذلك مساهمة منهم في التكاليف والأعباء العامة ، تحقيقا للنفع العام .

وإنطلاقاً من هذا المفهوم ، فإن التشريع الضريبي في دولة ما يتمثل في مجموعة القواعد القانونية العامة الملزمة التي تشتمل على تنظيم الإقتطاع المالي من المولين بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ، من أجل تحقيق أهداف معينة في مجالات متعددة تهم المجتمع ككل . وحيث أن مجموع الضرائب المطبقة بالفعل في دولة من الدول يشكل النظام الضريبي بها ، فإن العلاقة تبدو وثيقة بين هذا النظام من ناحية وبين السياسة المالية في هذه الدولة من ناحية أخرى ، حيث يقصد بهذه السياسة مختلف الإجراءات المتخذة من قبل السلطات العامة بشأن استخدام إيرادات الدولة ونفقاتها من أجل تحقيق الإستقرار الاقتصادي .

ويمكن لمعالم النظام الضريبي ان تتحدد بالنسب والعلاقات التي تقوم بين الضرائب المختلفة بعضها البعض في دولة معينة وفي وقت معين [1] . كما أن

---

(١) " وعلى سبيل المثال ، يمكن أن تتحدد معالم النظام الضريبي بنسبة الضرائب المباشرة إلى الضرائب غير المباشرة . وفي نطاق الضرائب المباشرة ، تتحدد معالم هذا النظام بنسبة كل من الضرائب على الدخل والضرائب على رأس المال . وفي نطاق الضرائب غير المباشرة ، تتحدد هذه المعالم ، بالعلاقة أو بنسب كل من الضرائب النوعية على الإستهلاك ، والضريبة العامة على الإنفاق . وفي نطاق الضرائب على الإستهلاك ، يمكن أن تتحدد هذه العلاقة بنسب كل من الضرائب المفروضة على سلع الإستهلاك التي يتم إنتاجها محليا ، والضرائب الجمركية المفروضة على الواردات من السلع الإستهلاكية ... وهكذا .

- راجع دكتور السيد عبدالمولى – المالية العامة ، دراسة للإقتصاد العام ، مع إشارة خاصة للمالية العامة المصرية ، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي ، القاهرة ، ١٩٨٨ ، ص ٤٢٨ .

إختيار "تركيبة ضريبية" معينة ، وبالتالي نظاما ضريبياً معينا ، ليس أمراً متروكا للصدفة ، بل إن هناك مجموعة من العوامل تحدد إختيار هذا النظام ، حيث يرتبط جزء من هذه العوامل بالأوضاع التاريخية للمجتمع ، ويرتبط جزء آخر بالأوضاع السياسية والإدارية ، ويرتبط جزء ثالث بالأوضاع الإقتصادية السائدة . ويؤدي ذلك لإختلاف هياكل النظم الضريبية بين دولة وأخرى من ناحية ، وبين الدول المتقدمة والدول النامية من ناحية أخرى . ومع ذلك ، فإن هناك حقيقة علمية لا خلاف عليها تتمثل في أن دراسة الضرائب كظاهرة مالية ، أصبحت تشكل أحد المحاور الرئيسية للفكر المالي المعاصر [1] . وتنبع أهمية هذه الدراسة من أن الإيرادات العامة - بصفة عامة - والضرائب كمصدر رئيسي في هذه الإيرادات - بصفة خاصة - لم يعد دورها مقصورا على تمويل النفقات العامة في تزايدها المستمر ، بل أصبحت كذلك أداة مالية من أدوات التوجيه الاقتصادي والإجتماعي . فتوجيه الاستثمار إلى مجالات معينة ، ومواجهة التقلبات الاقتصادية كالتضخم والكساد وإعادة توزيع الدخل القومي والثروات المختلفة ، وتضييق الخناق على بعض أوجه النشاط الاقتصادي .... الخ ، كل ذلك يجعل الإيرادات العامة - ومن أهم مصادرها الضرائب ، بصفة خاصة - غير قاصرة في آثارها على مقابلة النفقات العامة ، وهو ما أدى إلى تطورها كأداة مالية تستخدمها الدولة في العصر الحديث لتحقيق أهداف اقتصادية وإجتماعية . [2]

وإذا كانت مشكلة التمويل تُفرض في مجال تكوين أي سياسة للتنمية [3] فإن تطور دور الدولة في حياة المجتمع ، وما ترتب عليه من التزايد المستمر في الإنفاق العام ، أدى إلى تعاظم إعتماد معظم الدول على الضرائب كوسيلة لحل هذه المشكلة .

---

(١) راجع في ذلك : دكتور عبدالفتاح عبدالرحمن عبدالمجيد ، "إقتصاديات المالية العامة ، دراسة نظرية تطبيقية" ، الطبعة الثانية ، القاهرة ، ١٩٩٦، ص ٢٠٤ وما بعدها .

(٢) دكتور/ عبدالهادي النجار ، "مبادئ الاقتصاد المالي" ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٨٨ ، ص ١٣١ .

(٣) Elias Gannage , Financement du Developpement, P.U.F, Paris, 1969, P.7 .

ومنذ أواخر الثمانينات من القرن الحالي ، شهد العالم ظاهرة إعادة النظر في دور الدولة ، وذلك في إطار ما سمي بالخصخصة Privatization والتي تتمثل في تقليص دور الدولة في النشاط الإقتصادي وتخليها عن بعض وحدات القطاع العام إلى القطاع الخاص [1] . وترجع هذه الظاهرة إلى دوافع متعددة من بينها : ضرورة التقليل من إستنزاف الإستثمارات العامة ونفقات الدولة ، وضرورة تحسين الادارة والكفاءة ، والحد من البيروقراطية ، وتحرير الواردات ، وإلغاء الرقابة على العملة ، والحد من التشريعات المعيقة في سوق العمل ، وتنشيط سوق رأس المال وزيادة الكفاءة الإنتاجية وإعادة ترتيب أدوار القطاعين العام والخاص بما يتناسب مع الاستراتيجية العامة لاقتصاديات السوق الحر . ولم يقتصر تطبيق برامج هذه الظاهرة على الدول المتقدمة كألمانيا وبريطانيا ، ولكنها أخذت طريقها إلى التطبيق أيضا في بلدان أوربا الشرقية والإتحاد السوفيتي بعد إنهيار نظمها الإشتراكية . كما أخذت حيز التطبيق في كثير من البلدان النامية بعد تفاقم أزمة مديونياتها الخارجية وضغط المنظمات الدولية عليها لتأخذ بسياسات الاصلاح الاقتصادي التي تقوم في جوهرها على تقليص حجم القطاع العام ، والأخذ بقوى السوق كمرشد لكافة القرارات الاقتصادية .

ورغم هذا الإنتشار لظاهرة الخصخصة ، فإن الدور الهام للسياسة المالية العامة لن يتناقص ؛ فمن ناحية : سيؤدي تقلص حجم القطاع العام إلى إنخفاض إيراداته كمصدر من مصادر تمويل الموازنة العامة للدولة . وفي مقابل ذلك ، فإن أهيمة الضرائب بأنواعها المختلفة لا بد وأن تتزايد في إطار القيام بالإصلاحات الضريبية التي تدعو إليها برامج إعادة الهيكلة والتكيف الإقتصادي التي تطبقها في الوقت الحاضر معظم الدول النامية . ومن ناحية أخرى ، فإن البنك الدولي – وهو من أكثر المنظمات الدولية تدعيما لسياسات الخصخصة والإقتصاد الحر – أشار في تقريره عن التنمية في العالم لعام ١٩٩٦ – إلى مجالات متعددة ، تعجز

---

(١) لمزيد من التفصيلات حول مفهوم الخصخصة وبرامج تطبيقها في دول مختلفة ، راجع مثلا :

- دكتور/ أحمد ماهر ، "إقتصاديات الإدارة : الخصخصة ، دراسات الجدوى ، الإنتاجية" مركز التنمية الإدارية ، كلية التجارة ، جامعة الاسكندرية ، الاسكندرية ، بدون تاريخ .

الأسواق الخاصة عن تحقيق الكفاءة فيها [1] "فالسلع العامة الخالصة كالدفاع والقانون والنظام وحماية البيئة لا يمكن أن توفرها الأسواق الخاصة وحدها . ونظرا لأن كل فرد يشارك في منافعها بشكل آلي ، فلا أحد يريد دفع ثمنها بشكل فردي . لكن الحكومات تستطيع توفيرها وفرض تكلفتها على دافعي الضرائب . والسلع ذات الآثار الخارجية الايجابية ، أو المنافع غير المباشرة ، أكثر قيمة للمجتمع منها لأي مستهلك فرد . فالصحة العامة والتعليم مثلا يخفضان معدلات العدوى ، ويضيفان إلى قاعدة المعلومات لدى المجتمع ويزيدان الإنتاجية . وتميل الأسواق إلى جعل المعروض من هذه الخدمات أقل مما يلزم ؛ ولهذا فإن التمويل التكميلي العام أو قيام الحكومة بتوفيرها يمكنها تحسين الكفاءة . وعلى نحو مماثل ، فالأسواق تتجاهل الآثار الخارجية السلبية مثل التلوث الصناعي ، ويمكن للوائح الرامية إلى الحد من النشاط المسبب للتلوث أو تنظيفه أن تحسن الرفاه الاجتماعي" . "إن السياسة المالية التي تتسم بالحذر والروية - أي التي تحقق التوافق بين أوجه العجز المالي والمعدلات المنخفضة المستقرة للتضخم والدين الأجنبي ذي المستوى المحتمل والجو الموالي للإستثمار الخاص ، هي أمر لا مندوحة منه للإستقرار والتكيف . يضاف إلى ذلك أن الإصلاحات التي تتم في كثير من المجالات الأخرى - مثل التحرر المالي وخفض أسعار العملات وإلغاء القيود المفروضة على الأسعار وإصلاح التجارة وما إلى ذلك - هي إصلاحات لا يسعها أن تعمل عملها إلا إذا أخذت الآثار المالية في الإعتبار . [2]

وفي دولة الإمارات العربية المتحدة [3] وعلى الرغم من الفترة القصيرة التي مضت منذ تأسيسها في أوائل السبعينات من القرن الحالي - فإن هذه الفترة القصيرة والتي لا تعدو خمسة وعشرين عاماً ، قد شهدت تقدما ملحوظا في كل المجالات ، وعلى المستويين الإتحادي والمحلي . ففي خلال الفترة (١٩٧٢-

---

(١) راجع : البنك الدولي " تقرير عن التنمية في العالم- ١٩٩٦" ، النسخة العربية ، ص ١٤٤-١٤٥ .

(٢) البنك الدولي ، "تقرير عن التنمية في العالم - ١٩٨٨ - " النسخة العربية ، ص ١٧-١٨ .

(٣) تكونت دولة الإمارات العربية المتحدة في ١٩٧١/١٢/٢ كنتيجة لإتفاق ست إمارات خليجية على تكوين إتحاد فيما بينها ليكون إطاراً لدولة واحدة تمتد على طول الساحل الجنوبي الشرقي لشبه الجزيرة العربية ، ويحدها خليج عمان من جهة الشرق ، وانضمت رأس الخيمة للإتحاد في عام ١٩٧٢

١٩٩٦) تضاعف حجم الناتج الإجمالي المحلي إلى حوالي ٢٢ ضعفا ، حيث إرتفع هذا الحجم من نحو ١,٨ مليون دولار إلى نحو ١٠٤٣٦ مليون دولار في عام ١٩٩٥ [١] . وإذا كنا –في إطار هذه المقدمة– في مجال لا يسمح لنا باستعراض الإنجازات المتعددة التي تحققت في هذه الدولة الفتية ، فإن التساؤل الذي تهمنا الإجابة عنه في هذا المجال يتمثل بإيجاز في الكيفية التي تم بها تمويل التنمية خلال هذه الفترة ؟

طبقا لنص المادة (١٢٦) من الدستور ، تتكون الإيرادات العامة للإتحاد من أربعة مصادر هي :

١– الضرائب والرسوم والعوائد التي تفرض بموجب قانون إتحادي في المسائل الداخلة في إختصاص الإتحاد تشريعا وتنفيذا .

٢– الرسوم والأجور التي يحصلها الإتحاد في مقابل الخدمات التي يؤديها .

٣– الحصة التي تسهم بها الإمارات الأعضاء في الإتحاد في ميزانيته السنوية وذلك طبقا للمادة (١٢٧) من الدستور والتي تنص على أنه (تُخصص الإمارات الأعضاء في الإتحاد نسبة معينة من مواردها السنوية لتغطية نفقات الميزانية العامة السنوية للإتحاد ، وذلك على النحو وبالقدر الذين يحددهما قانون الميزانية) .

٤– إيراد الإتحاد من أملاكه الخاصة [٢] .

ورغم أن التشريعات الضريبية الإتحادية قد بدأت في الظهور منذ عام ١٩٧٤ [٣] ، إلا أن التطورات المالية في دولة الإمارات العربية المتحدة قد تأثرت بالتطورات في السوق العالمية للنفط ، حيث شكلت الإيرادات النفطية الجزء

---

(١) أنظر : مجلة "إقتصاديات الإمارات" الصادرة عن إتحاد غرف التجارة والصناعة الإمارات ، العدد ١٧ ديسمبر ١٩٩٦ ص ٥٢–٥٣ .

(٢) وبالطبع فإن أهم مصادر الإيرادات المتحصلة من هذه الأملاك يتمثل في الموارد الناتجة عن قطاع النفط .

(٣) وقبل ذلك ظهرت التشريعات الضريبية في إمارة دبي ، حيث صدر مرسوم الضريبة على الدخل في دبي في عام ١٩٦٩ ، وقبل ذلك صدر أيضا قانون الجمارك في دبي في ١٩٦٦ .

الأعظم من الإيرادات العامة للدولة خلال العقدين الماضيين [1] ، ثم بدأت أهميتها تتناقص نسبيا خلال النصف الأول من العقد الحالي (عقد التسعينات) : ففي خلال الفترة (١٩٨٠-١٩٨٩) إنخفضت مساهمة الإيرادات النفطية في جملة الإيرادات العامة للدولة من ٩٣٪ إلى ٨٣٪ [2] ، وخلال النصف الأول من التسعينات قدر متوسط نسبة هذه المساهمة بنحو ٧٥٪ [3] . وبعد أن كانت مساهمة قطاع النفط تصل إلى ٦٧,٥٪ من الناتج المحلي الإجمالي في عام ١٩٧٥ ؛ إنخفضت هذه المساهمة لتصل إلى ٦٣,٣٪ في عام ١٩٨٠ ، وإلى ٤٤,٩٪ في عام ١٩٨٥ [4] ، ثم إلى نحو ٣٤,٢٪ عام ١٩٩٥ .هذا الإنخفاض في الأهمية النسبية للإيرادات النفطية في إجمالي الإيرادات العامة ، مع بقاء النفقات العامة دون تغير أدى إلى ظهور العجز المالي في الموازنة العامة للدولة (الحساب الموحد للمالية العامة في الدولة) .

وفي هذا الصدد يشير التقرير الاقتصادي العربي الموحد لعام ١٩٩٥(ص٧٧) الى ""أن العجز إرتفع للعام الثاني على التوالي ، وأن نسبة إرتفاعه بلغت قرابة ٢٢٪ ليصل إلى أكثر من ٤ مليار دولار خلال عام ١٩٩٤ ، أي ما يعادل نحو ١٢٪ من الناتج المحلي الإجمالي . ولقد إرتفعت النفقات خلال ذلك العام بصورة طفيفة (٠,٤٪) في الوقت الذي انخفضت فيه الإيرادات بمعدل ٦,٥٪ ، وبلغت نسبة النفقات إلى الناتج المحلي الإجمالي ٤١٪ ، أما الإيرادات العامة فبلغت نسبتها ٢٩٪ من هذا الناتج . ومن جانب آخر ، سعت السلطات إلى فرض رسوم جديدة وزيادة بعض الرسوم الجمركية على عدد من السلع الاستهلاكية ، ومن المتوقع ظهور نتائجها في ميزانية عام ١٩٩٥ . وقد أمكن في عام ١٩٩٥ كما تشير

---

[1] بالنسبة لحكومة أبوظبي مثلا إرتفعت نسبة الإيرادات النفطية من ٩٤,٥%عام١٩٧١ إلى ٩٦,٣% من جملة الإيرادات في عام ١٩٧٥ .

[2] من بيانات دائرة البحوث والإحصاء للمصرف المركزي لدولة الإمارات بمناسبة الذكرى العاشرة لتأسيسه - ديسمبر ١٩٩٠، ص ١١٤ .

[3] راجع - مجلة إقتصاديات الإمارات ، العدد رقم ١٦ نوفمبر ١٩٩٦ ، ص ١٤ .

[4] دكتور/ إبراهيم عمر التي ، إقتصاديات الإمارات ودول مجلس التعاون الخليجي ...، دبي ، ١٩٨٦ ، ص ٣١-٣٢ .

إلى ذلك بعض التقديرات من خفض هذا العجز العام ليصل إلى ١٠٪ من إجمالي الناتج المحلي ، ويرجع السبب في ذلك إلى الإرتفاع النسبي في أسعار النفط ، وزيادة الرسوم المفروضة على استهلاك المياه والكهرباء بالإضافة إلى الإجراءات المتخذة من أجل خفض تكاليف الأجور في الهيئات والمؤسسات العامة " .

والواقع أن السلطات المسئولة عن التنمية والتخطيط بالدولة – وعلى المستويين الإتحادي والمحلي – قد أدركت ، ومنذ أوائل العقد الماضي ، اهمية تنشيط موارد الموازنة العامة ، وتنويع مصادر الدخل ، وعدم الاقتصار على عائدات النفط كمصدر وحيد للتمويل [(١)] . وفي هذا السياق كانت المرتكزات الأساسية لإستراتيجية التنمية متمثلة في محاور متعددة من أهمها : الإهتمام بالإنتاج في القطاعين الزراعي والصناعي ، التصدير وإعادة التصدير للإنتاج غير النفطي [(٢)] ، الإهتمام بقطاع الخدمات (التجارة ، المصارف ، السياحة ، النقل والإتصالات ....الخ) ، تشجيع جذب الإستثمار الأجنبي والوطني من خلال إنشاء المناطق الحرة (وقد أنشئت في دبي عام ١٩٨٥ المنطقة الحرة بجبل علي) . وفي هذا الإطار أيضا صدرت مجموعة من التشريعات الضريبية من أهمها : القانون الإتحادي رقم ١١ لسنة ١٩٨١ بفرض ضريبة إتحادية على الواردات من التبغ ومشتقاته ، والقانون الإتحادي رقم ٢٦ لسنة ١٩٨١ والمعدل بالقانون الإتحادي

---

(١) ويرجع ذلك لأسباب عديدة منها : أنه من الموارد غير المتجددة ، التذبذب المستمر في أسعاره ، منافسة الموارد الأخرى البديلة له في الحاضر و المستقبل ، سعي الدول المستهلكة إلى تقليص استخدامه وتنويع مصادر الطاقة . ولمزيد من التفصيل حول هذه النقطة راجع مثلا :

- مجلة "اقتصاديات الإمارات" العدد الثاني ، سبتمبر ١٩٩٥ ، ص ٤٠-٤٣ ، وكذلك العدد الثالث لذات المجلة – أكتوبر ١٩٩٥ ، ص ٣٢-٣٥ .
- بول ستيفنز ، "النفط والسياسة- الخليج بعد الحرب" ، ترجمة/ عبدالنبي حسن ، الطبعة الأولى ، عدد رقم (٣) من مجموعة "تقارير استراتيجية" ، بيروت – لبنان – ١٩٩٤ ، ٧٥ صفحة .

(٢) كانت مسألة تصدير الإنتاج غير النفطي واحدة من إهتمامات مؤتمر الصناعيين في دول الخليج العربية والذي انعقد في الدوحة في الفترة من ٨ – ١٩٨٥/١٢/٩ . لمزيد من التفصيلات حول هذه النقطة راجع :

- دكتور/ إبراهيم عمر التني ، "إقتصاديات الإمارات ...." ، مرجع سابق ، ص ١٦٥-١٦٩ .

رقم ١١ لسنة ١٩٨٨ بفرض ضريبة إتحادية على السفن . وفي دبي – كإحدى الإمارات الهامة إقتصاديا وتجاريا [١] – صدرت مجموعة من التشريعات الضريبية لتنظيم فرض بعض الضرائب المباشرة وغير المباشرة . وعلى المستويين الإتحادي والمحلي ، تقرر أيضا فرض مجموعة متنوعة من الرسوم ، ليس للغرض المالي وحده [٢] ، وإنما أيضا بهدف تنظيم أداء الخدمات في المرافق العامة .

ولا شك أن ذلك يمثل تعاونا بين أدوات السياسة المالية وإجراءات السياسة الإقتصادية بهدف دعم الإستراتيجية الشاملة للتنمية .

٢- خطة الدراسة :

لقد أردنا من السطور السابقة إلقاء لمحة ضوء لإيضاح الدور الهام الذي يمكن أن تلعبه السياسة المالية للدولة في تحقيق التنمية من ناحية ، والأهمية الخاصة للضرائب كأداة هامة من أدوات هذه السياسة من ناحية أخرى . إن ذلك يعني أن التشريع الضريبي – بالمفهوم الذي أشرنا إليه حالا – يمثل الوسيلة القانونية التي يمكن للسلطات العامة إستخدامها في توجيه الموارد المالية المقتطعة من الممولين لما يحقق المصلحة العامة في المجتمع . وقد اشرنا كذلك للأهمية التي يمكن للضرائب أن تمثلها كمصدر لتمويل التنمية في دولة الإمارات العربية المتحدة خصوصا بعد إنخفاض الأهمية النسبية لإسهام موارد النفط ، سواء في إجمالي الإيرادات العامة ، أو في الناتج المحلي الإجمالي .

إن إبراز هذه الأهمية لا يعني الدعوة إلى فرض مزيد من الضرائب والرسوم أو رفع أسعار المطبق منهما ، وإنما يعني في المقام الأول تبرير تقديم دراسة تحليلية وصفية لأحكام المطبق فعلا من التشريعات في هذا المجال ، حتى

---

(١) أشارت دراسة حديثة إلى أن مساهمة إمارة دبي في الناتج المحلي الإجمالي للدولة بلغت نسبتها ٢٤٪ في عام ١٩٩٥. راجع تفصيلات هذه الدراسة في العدد١٨(يناير٩٧)من مجلة إقتصاديات الإمارات ص٣٨-٤٠ .

(٢) خلال الفترة (١٩٨٠-١٩٨٨) إرتفعت إيرادات الرسوم الإتحادية من ١٥٤ مليون درهم إلى ٢,٤ مليار درهم – راجع ذلك في صحيفة البيان اليومية بتاريخ ١٩٩٠/٢/٢٨م .

يستطيع القارئ ، ونحن معه ، فهم هذه الأحكام والوقوف على الأهداف المبتغى تحقيقها منها ، والتعرف على بعض قضايا التطبيق العملي لها .

وإذا كان الدستور الإتحادي في دولة الإمارات قد كفل مظاهر متعددة لإستقلال كل إمارة بشئونها الداخلية (ومنها التشريع المالي) ، حيث إعتبر الثروات والموارد الطبيعية في كل إمارة مملوكة ملكية عامة لتلك الإمارة (م٢٣ من الدستور) [1] ، فإنه من ناحية أخرى قد حرص على تقرير التعاون المالي فيما بينها عندما نص في المادة ١٢٧ منه على أن "تخصص الإمارات الأعضاء في الإتحاد نسبة معينة من مواردها السنوية لتغطية نفقات الميزانية العامة السنوية للإتحاد وذلك على النحو وبالقدر الذين يحددهما قانون الميزانية" .

وإذا كان الإستقلال المالي لكل إمارة من ناحية ، والتعاون المالي بين الإمارات – في إطار الدستور الإتحادي – من ناحية أخرى ، يوجب تقديم دراسة تحليلية تفصيلية لكل التشريعات الضريبية الإتحادية والمحلية (في كل الإمارات) فإننا في إطار هذه الدراسة ، وفي نطاق الوقت المخصص لها ، سنكتفي بعرض وتحليل التشريع الضريبي الإتحادي (الضرائب الإتحادية) ، وكذلك أحكام التشريعات الضريبية في إمارة دبي فقط (كمثال لذات التشريعات الصادرة في الإمارات الأخرى) .

ولما كانت هذه التشريعات – كغيرها من التشريعات الضريبية المعاصرة في مختلف دول العالم – لا تخرج عن كونها تنظيمات قانونية لنوعين من الضرائب هما : الضرائب المباشرة من ناحية ، والضرائب غير المباشرة من ناحية أخرى ، فإن أهمية التمييز بين هذه النوعين من الضرائب تقتضي تخصيص فصل تمهيدي لشرح هذه الأهمية ، وذلك قبل إيضاح الأحكام المتعلقة بالضرائب الإتحادية والضرائب المحلية (في دبي) .

---

[1] لمزيد من التفصيلات حول المظاهر المتعددة للإستقلال المحلي لكل إمارة في إطار الدستور الإتحادي للدولة ، راجع : دكتور/ محمد كامل عبيد ، نظرية الدولة ، كلية شرطة دبي ، دبي ١٩٩٤م ص ٥٣ ولنفس المؤلف : "نظم الحكم ودستور دولة الإمارات ،دراسة تحليلية مقارنة لدستور الإمارات العربية المتحدة على ضوء المبادئ الدستورية العامة ونظم الحكم المعاصرة "،كلية شرطة دبي ، الطبعة الأولى ١٩٩٤م ، ص ٤٠٢ وما بعدها .

وعلى ما تقدم يمكن لخطة دراستنا أن تشتمل على ما يأتي :

فصل تمهيدي : في أهمية التمييز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة .

الباب الأول : في الضرائب الإتحادية : على السفن ، وعلى الواردات من التبغ ومشتقاته .

الباب الثاني : في الضرائب المحلية (في دبي) : الضريبة على الدخل . والضرائب الجمركية .

فصل تمهيدي

أهمية التميز بين
الضرائب المباشرة وغير المباشرة

فصل تمهيدي

أهمية التمييز بين

الضرائب المباشرة وغير المباشرة

تقديم :

كان موضوع " التنظيم الفني للضريبة " – وما زال – من أهم الموضوعات التي حظيت باهتمام الفقه المالي ، حيث لا يكاد يخلو أحد مؤلفات المالية العامة – وهو بصدد تناول النظرية العامة للضريبة – من تفصيلات هذا الموضوع وعرض جوانبه المتعددة .[١]

ويقصد بالتنظيم الفني للضريبة : تحديد الأوضاع والإجراءات التي تتعلق بفرض الضريبة وتحصيلها ، ويشمل ذلك دراسة المشكلات الفنية التي يتعين أخذها في الحسبان منذ بدء التفكير في فرض الضريبة وحتى يتم دفعها من جانب الممول إلى الخزانة العامة .[٢]

ورغم أن الوضع المتعلق بفرض الضريبة قد انتهى بالفقه المالي المعاصر إلى إعتبار الضريبة مباشرة إذا فرضت على الثروة (الدخل – رأس المال) حالة وجودها تحت يد الممول ، أي على واقعة تملكها ، واعتبار الضريبة غير مباشرة إذا فرضت على تداول الثروة أو التصرف فيها (تداول رأس المال–إنفاق الدخل)[٣] ؛ إلا أن التوصل إلى هذا التمييز قد إرتبط بمعايير متعددة إعتمد عليها الفكر المالي في التفرقة بين ما يعتبر مباشراً من الضرائب وما لا يعتبر كذلك .

---

(١) من هذه الجوانب : الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال ، سعر الضريبة ، تحديد وعاء الضريبة ، تحصيل الضريبة ، الإزدواج الضريبي ، أنواع الضرائب ، الأساليب الفنية للتصاعد الضريبي .. الخ .

(٢) دكتور/ عبدالهادي النجار ، (مبادئ الاقتصاد المالي) ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٨٨م ، ص١٦٤ .

(٣) دكتور/ رفعت المحجوب ، (المالية العامة) ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٨٣، ص ٢٢٤ .

والواقع أن هذا التمييز ليس فقط أمراً نظرياً تفرضه الطبيعة الأكاديمية لدراسة نظرية الضريبة ، ولكنه يكتسب أهمية بالغة من الناحية العملية أو التطبيقية : ففي بعض الدول تختلف جهة الإختصاص القضائي بمنازعات الضرائب طبقا لنوعها [1] ، كما يتميز الهيكل الضريبي في الدول النامية بإزدياد الأهمية النسبية للضرائب غير المباشرة ، بعكس الحال في الدول المتقدمة . وكذلك فإن تغليب إعتبار الحصيلة على اعتبار العدالة غالبا ما يدفع بالسياسة المالية في الدولة إلى الإعتماد على فرض الضرائب غير المباشرة ، ومن ثمَّ فإن العكس يكون صحيحا في حالة تغليب اعتبار العدالة على اعتبار الحصيلة .

وإنطلاقا من هذه الأهمية ، سنبدأ أولا بعرض معايير التمييز بين هذين النوعين من الضرائب ، ثم نتبع ذلك ببيان مزايا وعيوب كل نوع منهما ، ونشير أخيرا إلى الوضع العملي أو التطبيقي في الدول المتقدمة والنامية . ويمكن تخصيص مبحث مستقل لإيضاح هذه النقاط الثلاث فيما يلي :

- المبحث الأول : معايير التمييز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة .
- المبحث الثاني : مزايا وعيوب الضرائب المباشرة وغير المباشرة .
- المبحث الثالث : الوضع التطبيقي في الدول النامية والمتقدمة .

---

(1) في فرنسا مثلا تقرر إختصاص القضاء العادي بمنازعات الضرائب غير المباشرة ، بينما اختص القضاء الاداري بمنازعات الضرائب المباشرة ، راجع في ذلك :
- دكتور/أحمد جامع ، (علم المالية العامة ، الجزء الأول : في المالية العامة) ، دار النهضة العربية ، القاهرة ١٩٧٠ ، ص ١٤٩ .

المبحث الأول
معايير التمييز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة

يقوم التمييز بين هذين النوعين من الضرائب على فكرتين أساسيتين تتعلق إحداهما بطريقة تحديد الوعاء التي تفرض عليه الضريبة ونوعه ، كما تتعلق الفكرة الثانية بإتساع نطاق الضريبة من خلال تتبع التصرفات في هذا الوعاء باعتبارها دالة على ثراء الممول وقدرته على الدفع .

وطبقا للفكرة الأولى ، تعتبر الضريبة مباشرة إذا كانت الإدارة المالية تقدر الوعاء (محل فرض الضريبة) ، سواء كان دخلاً أو ثروة أو رأس مال ، بطريقة مباشرة ، حيث تحدده وتعرف مقداره بالضبط لحظة تحققه ووضعه تحت تصرف الممول تمهيدا لفرض الضريبة المقررة عليه .

فإذا لم تكتف الادارة الضريبية بذلك ، واستمرت في تتبع الوعاء عند التصرف فيه أو تداوله أو إنفاقه ، وفرضت الضريبة على هذه التصرفات (أو الوقائع) رغبة في تحقيق الغرض المالي أو الاقتصادي أو الاجتماعي ، فإن الضريبة تعتبر في هذه الحالة غير مباشرة . ومثال الضريبة المباشرة في الحالة الأولى : الضريبة على الدخل في دبي (كضريبة محلية) ، أو الضريبة على السفن (كضريبة إتحادية) . ومثال الضريبة غير المباشرة في الحالة الثانية : الضريبة الجمركية في دبي (كضريبة محلية) ، والضريبة على استيراد التبغ ومشتقاته (كضريبة إتحادية) [1] . وقد وجدت عدة معايير للتفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة أهمها ما يلي :

أولا : المعيار الاداري (طريقة التحصيل)

مقتضى هذا المعيار أن الضريبة تعتبر مباشرة إذا كان تحصيلها يتم من خلال وجود علاقة مباشرة بين الممول والادارة المالية ، حيث يتم التحصيل بناءً

---

(1) وفي البابين الأول والثاني من هذا المؤلف ، سنتولى شرح هذه الضرائب بالتفصيل فيما بعد .

على جداول إسمية تعرف بالأوراد [1] ، ويقصد بها : الجداول التي يُدوِّن فيها إسم الممول ومقدار المادة الخاضعة للضريبة وقيمة الضريبة المستحقة ، وتقوم الادارة المالية بإعداد هذه الجداول مقدما تمهيدا لمطالبة الممول بدين الضريبة [2] . فإذا لم يكن ربط الضريبة وتحصيلها قد تم بهذه الطريقة ، أو على هذا النحو ، وإنما بمناسبة حدوث وقائع أو تصرفات معينة كشراء سلعة معينة ، أو إجتياز البضائع لحدود الدولة – خروجا منها ، أو دخولا إليها – في حالتي التصدير أو الاستيراد ، فإن الضريبة تعتبر غير مباشرة . وعلى ذلك ، فإن الضريبة على الدخل العام مثلا تعتبر من الضرائب المباشرة ، بينما تعتبر الضرائب الجمركية ، والضرائب على الإستهلاك من الضرائب غير المباشرة .

ورغم عدم إنكار الأهمية العملية لهذا المعيار ، حيث يمكن على أساسه تحديد طريقة تحصيل الضريبة ، وتحديد الجهة التي تقوم بالتحصيل ، وتحديد الجهة القضائية المختصة بالمنازعات الضريبية (كما كان عليه الوضع في فرنسا مثلا) ؛ فإن انتقادات متعددة يمكن توجيهها إليه . ومن هذه الإنتقادات :

١- هذا المعيار ذو طبيعة إدارية تستند إلى طريقة التنظيم المالي وليس ذو طبيعة علمية .

إن التشريع الضريبي بصفة خاصة ، أو التشريع المالي بصفة عامة هو الذي يحدد طريقة التحصيل ، ولما كانت هذه التشريعات تختلف من بلد إلى بلد آخر ، بل وفي داخل البلد الواحد من وقت إلى

---

(١) الأوْراد : جميع ورد بكسر الواو وتسكين الراء ، وهو إخطار رسمي ترسله الادارة المالية للممول لإعلامه بربط الضريبة .

(٢) في فرنسا ، وقبل عام ١٩٢٦/ ، كان يقصد بالضريبة المباشرة تلك التي تقوم بجبايتها مصلحة الضرائب المباشرة ، بينما كان يقصد بالضريبة غير المباشرة تلك التي تقوم بجبايتها "مصلحة الضرائب غير المباشرة ومصلحة الجمارك ، ومصلحة التسجيل العقاري" . غير أن إدماج مصلحة الضرائب المباشرة في مصلحة التسجيل العقاري عام ١٩٢٦ قد أدى إلى القضاء على هذا المعيار الذي كان يعتمد على الجهة الادارية القائمة بتحصيل الضريبة . وفي انجلترا ، اعتبرت الضريبة مباشرة من قبل الادارة المالية إذا قامت هذه الادارة بربط الضريبة بناء على إتصال مباشرة بين الممول وبينها (مثال ذلك : الضريبة على الدخل العام) ، أو إذا تم تحصيلها من الممول بواسطة هيئة رسمية . أما الضريبة غير المباشرة ، فإنها تعتبر كذلك ، إذا كان ربطها لا يتطلب هذا الإتصال المباشر وكانت تقوم بتحصيلها هيئات غير رسمية راجع في ذلك :
- دكتور/ رفعت المحجوب ، المالية العامة ، مرجع سابق ، ص ٢٢٦ .

وقت آخر ، وذلك طبقا للظروف الاقتصادية والمالية والإجتماعية السائدة فإن تقسيم الضرائب إلى مباشرة وغير مباشرة إعتماداً على المعيار الاداري لا يعدو أن يكون تقسيما إقليميا ، ودون أن تكون له صفة العمومية . ومن ثم ، فإن التفرقة بين هذين النوعين من الضرائب ، وهي تفرقة علمية ثابتة ، لا يمكن أن يكون مناطها عملاً إداريا من جانب المشرع متمثلاً في طريقة التحصيل .[1]

٢- الأخذ بهذا المعيار سيؤدي إلى جعل بعض الضرائب غير مباشرة رغم استقرار الفكر المالي والتطبيق العملي على أنها من الضرائب المباشرة . فالضرائب على إيرادات القيم المنقولة وعلى دخل العمل (المرتبات والأجور) ، هي ضرائب مباشرة ، رغم أنها لا تحصل من خلال علاقة مباشرة بين الممول والادارة المالية (أي أنها لا تحصل بطريقة الجداول الإسمية) ، حيث أن الشركات المصدرة للقيم المنقولة (الأسهم والسندات) وهي بصدد توزيعها للأرباح ، أو الهيئات والجهات الخاصة أو العامة ، وهي بصدد صرف المرتبات أو الأجور لموظفيها ، تقوم بحجز قيمة الضريبة المستحقة على التوزيع أو على الدخول (من المنبع) ثم تقوم بتوريدها للإدارة المالية المختصة ، ورغم ذلك فإن هذه الضرائب تعتبر مباشرة .

ثانيا: معيار الراجعية (نقل عبء الضريبة)

يرتكز هذا المعيار في تحديده لطبيعة الضريبة وما إذا كانت مباشرة أو غير مباشرة على تحديد الشخص الذي يتحمل بعبء الضريبة بصفة نهائية . فالملتزم قانونا بأداء الضريبة قد يستطيع - بعد أن يدفعها - أن ينقل عبأها إلى شخص آخر غيره ، يستقر عليه عبؤها بصفة نهائية . فإذا تحقق ذلك كانت الضريبة غير مباشرة ، وإذا لم يستطع الملتزم قانونا بدين الضريبة نقل عبء دفعها إلى

---

(1) إن اختلاف الطريقة التي يتم بها جني محصول معين مثلا لا يمكن أن يترتب عليها تغيير طبيعة هذا المحصول أو تحويله إلى محصول آخر .

شخص آخر غيره ، ومن ثم ، أصبح ذلك الملتزم قانونا هو الممول النـهائي لهـا ، فإن الضريبة تعتبر في هذه الحالة ضريبة مباشرة .

ومن ناحية أخرى ، وطبقا لهذا المعيار أيضا ، تكون الضريبة مباشـرة إذا إنصرف قصد المشرع إلى عدم نقل عبئها من الملتزم القانوني بها إلى غيره . وتكـون غير مباشرة إذا انصرف قصد المشرع إلى نقل عبئها من الملتزم بها إلى غيره .

ولما كان هذا المعيار يركز في تحديده لنوع الضريبة على إختـلاف شـخص من يقوم بالدفع عن شخص المخاطب بالدين (دين الضريبة) في حالة الضريبة غير المباشرة ، وإتحاد شخص الملتزم القانوني مـع شـخص الدافـع في حالـة الضريبـة المباشرة ، وسواء تم ذلك فعلا ، أو كان ذلك راجعا لقصد المشرع ، فـإن الضريبـة العامة على الإيراد - طبقا لذلك تعتبر ضريبة مباشرة (لأن المكلف القانوني بها هو الذي يتحمل بعبئها بصفة نهائية) .

أما الضريبة الجمركية على الواردات (مثلا) فتعتبر ضريبة غير مباشرة ، لأن المستورد (وهو المكلف قانونا بتحمل عبئها) يستطيع أن ينقل هذه العبء مثلا إلى المشتري عن طريق رفع ثمن السلعة المستوردة بقيمة الضريبة المدفوعة ، ومن ثم يصبح المشتري هو الدافع النـهائي للضريبـة ، أمـا المسـتورد فقـد تحـول في هـذه الحالـة إلى وسـيط بـين الادارة الماليـة مـن ناحيـة ، والمشـتري (الدافـع النـــهائي للضريبة) من ناحية أخرى .

ورغم أن الأخذ بهذا المعيار يفيد أحيانا في التميـيز بـين نوعـي الضرائـب المطبقة عملاً - كما هو الحال في الأمثلة التي ذكرناها حالا -إلا أن الانتقادات التالية قد وُجّهت إليه :

١- لا يعتبر هذا المعيار ذو طبيعة علمية ، إذ من خصائص المعيار العلمـي أن يكون صالحا لتحديد طبيعة الظاهرة موضوع الدراسـة مقدمـا . وهنـا فـإن ظاهرة الراجعية (أي إرجاع عبء الضريبـة بصفـة نهائيـة علـى شـخص آخر غير المكلف بها قانونا) هي ظاهرة معقدة تحكمها اعتبـارات متباينـة وغير ثابتة ، بحيث لا يمكن مقدما أن نتعـرف علـى مـن يتحمـل عـبء

الضريبة بصفة نهائية ، وذلك يعني عدم استطاعة تحديد نوع الضريبة مقدما.[1]

٢- الضريبة المدفوعة ، إما أن تكون مباشرة أو غير مباشرة ، بمعنى أن جزءاً منها لا يمكن اعتباره ضريبة مباشرة والجزء الآخر ضريبة غير مباشرة ، ولكن الأخذ بهذا المعيار قد يؤدي إلى الخروج عن هذه القاعدة وذلك عندما ينجح المستورد للسلعة في نقل جزء فقط من عبء الضريبة الجمركية إلى المستهلك (من خلال إضافته للثمن) ، ففي هذه الحالة - وطبقا للمعيار محل البحث - يعتبر الجزء من الضريبة الذي تحمل به المستهلك ضريبة غير مباشرة ، بينما يعتبر الجزء الآخر (الذي تحمل به المستورد بصفة نهائية لعدم تمكنه من نقل عبئه إلى المستهلك) ضريبة مباشرة !!

٣- إذا كان استيراد السلعة للإستعمال الشخصي ، وليس للمتاجرة ، فإن الضريبة الجمركية لا يمكن اعتبارها ضريبة مباشرة لأن المستورد قد تحمل بعبء الضريبة بصفة نهائية .

٤- إن الأخذ بهذا المعيار قد يؤدي إلى اعتبار بعض الضرائب غير مباشرة رغم ما استقر عليه الفكر المالي والتطبيق العملي على إعتبارها من الضرائب المباشرة : فالضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وهي ضريبة مباشرة ، يمكن أن تتحول إلى ضريبة غير مباشرة ، إذا استطاع المنتج أو التاجر أن يرفع ثمن السلعة بمقدار الضريبة ، ومن ثم تحمل بها المستهلك ! . وكذلك فإن الضريبة على المرتبات والأجور ، وهي من الضرائب المباشرة ، لا يمكن اعتبارها ضريبة غير مباشرة بسبب إختلاف شخص من دفعها (صاحب العمل) عن الشخص المكلف قانونا بها (العامل أو الموظف) ، وبعبارة أخرى ، لا يمكن اعتبار طريقة التحصيل

---

[1] فالمستورد (التاجر) لسلعة ما قد يرى من الأفضل أن يتحمل بعبء الضريبة ، أي لا يضيفه على ثمن تلك السلعة وذلك إذا واجهته ظروف إقتصادية كالكساد ،أو تغيرت مرونة الطلب على هذه السلعة مثلا .
وهنالا يمكن القول بأن الضريبة الجمركية - وهي ضريبة غير مباشرة - قد أصبحت ضريبة مباشرة . والضريبة على الإنتاج (وهي ضريبة غير مباشرة) لا يمكن اعتبارها ضريبة مباشرة إذا لم يتمكن المنتج من نقل عبئها إلى المستهلك بسبب ظروف الكساد مثلا .

(وهي في هذا المثال متمثلة في طريقة الحجز من المنبع) سببا في تغيير نوع الضريبة .

٥- لا يمكن الاستناد إلى قصد المشرع في مجال التمييز بين نوعي الضريبة . فمن العسير أن نتعرف على هذا القصد ، لا سيما وأن المشرع كثيرا ما لا ينشغل بفكرة الراجعية عند صياغة التشريع الضريبي . وكذلك فإنه في الحالات التي نتمكن فيها من تحديد قصد المشرع ، فإن هذا القصد كثيرا ما لا يتحقق فعلا . كما أن قصد المشرع قد يختلف من حالة إلى حالة أخرى دون أن يؤثر ذلك في طبيعة الضريبة .

ثالثا: معيار ثبات المادة الخاضعة للضريبة

وطبقا لهذا المعيار : تنقسم المواد الخاضعة للضرائب (أوعية الضرائب) إلى قسمين ، الأول ويتضمن عناصر تتميز بالثبات أو الدوام أو القابلية للاستمرار ومثال هذه العناصر : الوجود والتملك والمهنة . فوجود أرض زراعية أو عقارات مبنية مملوكة لأحد الأشخاص ، وكذلك ممارسة تجارة أو صناعة أو زراعة هي أعمال وعناصر تعتبر من المعطيات المستمرة أو القابلة للإستمرار ، كما يتميز الإيراد أو العائد الناتج منها بصفة الثبات أو القابلية للثبات والإستمرار ، ومن ثم فإن الضرائب المفروضة على الإيرادات الناتجة عن هذه العناصر تعتبر من الضرائب المباشرة . أما القسم الثاني من أقسام المواد الخاضعة للضرائب ، فإنه يتمثل في مجرد وقائع عرضية أو تصرفات غير ثابتة أو مستمرة (إستيراد السلع أو شرائها ، إنتقال الملكية ، تداول رأس المال ، ... الخ) ، وفي هذه الحالة فإن الضرائب المفروضة على تحقق هذه الوقائع تعتبر ضرائب غير مباشرة ، وذلك يعني أن الضرائب مثلا التي تفرض على نقل الملكية أو تفرض عند شراء سلعة أو الاستفادة من خدمة (الضريبة على الملاهي مثلا) تعتبر ضرائب غير مباشرة .

ورغم وضوح هذا المعيار وإقترابه أكثر من غيره من المعايير السابقة من الواقع العملي ، فقد تعرض أيضا لإنتقاد رئيسي يتمثل في أن القائلين به قد اختلفوا في تحديد نوع الضريبة على التركات ، حيث اعتبرها البعض ضريبة غير مباشرة لأنها تفرض على أساس حدوث واقعة عرضية (هي واقعة الوفاة - أي

وفاة المورث) ، بينما اعتبرها البعض الآخر ضريبة مباشرة بالنظر إلى فرضها على الثروة (محل الميراث) وليس على واقعة انتقالها بوفاة المورث .

والواقع أن التطبيق العملي قد انتهى في مختلف التشريعات الضريبية من ناحية ، والفكر المالي المعاصر من ناحية أخرى ، إلى اعتبار الضريبة مباشرة إذا ما فرضت على الدخل عند حصول الممول عليه ، وكذلك إذا ما فرضت على الثروة (رأس المال أيا كان نوعه) حالة وجودها في ذمة الممول . أما الضريبة غير المباشرة فهي تلك التي تفرض على الدخل عند إنفاقه ، أو على الثروة عند تداولها .

ورغم الإنتقادات المتعددة التي وجهت إلى معايير التمييز بين نوعي الضرائب – كما سبق أن بينا – فإن هذا التمييز ما زال يتمتع بأهمية خاصة تظهر ليس فقط لإستقراره في التشريعات والدراسات المالية معا ، وفي ضرورته لتفسير بعض الأوضاع الادارية والقضائية ، ولكن هذه الأهمية تتضح أيضا في إختلاف الآثار الاقتصادية والإجتماعية لكل من هذين النوعين من الضرائب [1] ، وكذلك في إختلاف مزايا وعيوب كل منهما عن الآخر .

---

(1) "كقاعدة عامة ، تمارس الضرائب المباشرة آثارها في الأثمان عن طريق تأثيرها في الدخول (الإقتطاع من دخول المنتجين) ، وأنها من ثم تعمل على إنخفاض الأثمان . أما الضرائب غير المباشرة فإنها تمارس آثارها على دخول المستهلكين (من خلال الإقتطاع منها) عن طريق تأثيرها في الأثمان ، ومن ثم فإنها تعمل على إرتفاع الأثمان ؟؟ راجع في ذلك :

- دكتور/ رفعت المحجوب ، "إعادة توزيع الدخل القومي خلال السياسة المالية" ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٦٨، ص١٣-٢٠ ، ولنفس المؤلف ، "المالية العامة" ، مرجع سابق ، ص٢٣٤ .

المبحث الثاني
مقارنة بين مزايا وعيوب نوعي الضرائب
(المباشرة وغير المباشرة)

في الدول النامية بصفة عامة ، تعتبر الضرائب من أهم وسائل تمويل التنمية . وفي الدول المتقدمة ، نجد أن الإستقرار الإقتصادي وتجنب التضخم من أكثر الأهداف أهمية للضرائب .

ولا شك أن النظام الضريبي في الدول النامية يمكنه تعظيم معدلات الإدخار الكلي ، ومن ثم رفع معدلات الإستثمار [1] . ومع ذلك ، فإن الدور التمويلي للضرائب ليس هو الدور الوحيد الذي تؤديه ، فبجانب هذا الدور ، يمكن للضرائب أن تستخدم كوسيلة لتخفيض عدم العدالة في توزيع الدخول (تحقيق العدالة الإجتماعية) ، ومواجهة التقلبات الاقتصادية (كالتضخم والإنكماش) ، وتشجيع أو عرقلة التجارة الخارجية ، وكذلك تشجيع أو عرقلة بعض أوجه النشاط الاقتصادي . كما يمكن للضرائب أن تستخدم لتحقيق أغراض أخرى (سياسية وصحية وإجتماعية) .

وفي مجال حديثنا عن أوجه المقارنة بين نوعي الضرائب المباشرة وغير المباشرة ، يكون التساؤل المنطقي هو : هل تتعادل أهمية كل من هذين النوعين في تحقيق هذه الأهداف المتعددة ؟

ولما كانت هذه الأهداف يمكن تصنيفها عموما من حيث طبيعتها إلى ثلاثة أنواع هي : أهداف مالية (الحصيلة) ، أهداف إقتصادية (الإنتاج والتداول...الخ) أهداف أجتماعية (العدالة في توزيع الدخول....الخ) ، فإن الإجابة عن التساؤل السابق تقتضي أن نميز بين هذين النوعين من الضرائب لنعلم أيا منهما أقدر من الآخر على تحقيق هذه الأهداف :

---

(1) - R.J.Chelliah; " Fiscal Policy in Underdevelopped Countries , with special reference to India" , London , Allen, 1960,p.44-47 .

أولا: الهدف المالي (حصيلة الضرائب)

١- أشرنا فيما سبق إلى أن الضرائب المباشرة تفرض على الثروة أو الدخل حالة تحققه (أي قبل إنفاقه أو تداوله) بينما تفرض الضرائب غير المباشرة على وقائع وتصرفات متعددة تعكس في النهاية إنفاق الدخول وتداول الثروات . ولما كانت مصادر الدخول (العمل ، الإنتاج ، إمتلاك رؤوس الأموال الثابتة أو المنقولة) تتمتع في معظمها بالثبات النسبي ، فإن حصيلة الضرائب المباشرة تتميز – تبعا لذلك – بالثبات النسبي ، وهو ما يجعل الدولة تعتمد عليها في الحصول على مورد مضمون وثابت نسبيا [١] أما حصيلة الضرائب غير المباشرة ، فهي على العكس من ذلك لا تتمتع بالثبات النسبي ، لأن هذه الضرائب تفرض على وقائع عرضية قد تحدث أو لا تحدث ، ومن ثم فإن التقدير المسبق لحصيلة الضرائب المباشرة يتميز بالسهولة والدقة عنه بالنسبة للضرائب غير المباشرة . [٢]

٢- تتفق الضرائب المباشرة وغير المباشرة في إمكان زيادة حصيلة كل منهما لمواجهة إحتياجات التمويل ، ذلك أن الضرائب المباشرة تفرض على عناصر يصعب إخفاؤها تهربا من الدفع ، وكذلك فإن الضرائب غير المباشرة تفرض على السلع الضرورية كالدخان والسكر وغيرها ، ومن ثم يمكن زيادة حصيلتها برفع سعرها . ومع ذلك ، فإن الضرائب المباشرة تتميز بإمكان تطبيق قاعدة الملاءمة في التحصيل عليها نظرا لمعرفة الإدارة المالية للمكلفين بها شخصيا ، بينما المول في الضرائب غير المباشرة لا

---

(١) يلاحظ في الوقت الحاضر أن فكرة الثبات النسبي قد فقدت أهميتها ، حيث تعددت الضرائب على دخول متعددة ذات طبيعة متغيرة(مثل إيرادات القيم المنقولة ، والأرباح التجارية والصناعية) ، كما أن تأثر بعض هذه الدخول بظروف الرخاء والإنكماش من وقت لآخر ، أدى إلى التقليل من أهمية الثبات النسبي لحصيلة الضرائب المباشرة . راجع في ذلك :

- دكتور/ رفعت المحجوب ، المالية العامة ، مرجع سابق ، ص ٢٣٥ .

(٢) ومع ذلك ، فإن حصيلة بعض الضرائب المباشرة تعتبر أقل تمتعا بالثبات النسبي من البعض الآخر ، فحصيلة الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية مثلا تزداد زيادة كبيرة في أوقات الرخاء والإنتعاش إلا أنها تتناقص إلى حد كبير في أوقات الركود والكساد .

- راجع دكتور/ أحمد جامع ، "علم المالية العامة ...." مرجع سابق ، ص ١٥٥ .

يكون معروفا للادارة المالية ، ومن ثم لا يمكن - بالنسبة له - تحقيق شيء من الملاءمة .[1]

٣- تتميز الضرائب غير المباشرة بإمكانية الزيادة التلقائية في حصيلتها عن الضرائب المباشرة ، وذلك لأسباب متعددة منها :

(أ) ليست الضرائب المباشرة بطبيعتها ضرائب عامة ، فهي تفرض فقط على فئات من المولين (من ذوي الدخول أو الثروات أو رؤوس الأموال)[2] ، أما الضرائب غير المباشرة فتفرض على جميع المستهلكين في حالة الضرائب على الإستهلاك مثلا ، وعلى جميع القائمين بتصرفات معينة (مثل تداول الثروة) . ويترتب على ذلك ، أن الضرائب المباشرة ، لا تفرض بالقياس إلى الضرائب غير المباشرة ، إلا على عدد محدود من المولين ، ويؤدي ذلك إلى إنخفاض حصيلة الأولى عن الثانية .

(ب) في أوقات الإنتعاش أو الرخاء ، ونظرا لإزدياد النشاط الإنتاجي والإستهلاكي وتداول الأموال بين الأفراد ، تزداد حصيلة الضرائب غير المباشرة تلقائيا ، أما الضرائب المباشرة ، فإن حصيلتها - في هذه الأوقات - تتميز بضعف المرونة ، حيث لا ترتفع هذه الحصيلة إلا ببطء كبير . ومن ناحية أخرى ، فإن ورود حصيلة الضرائب المباشرة إلى الخزانة العامة يستلزم غالبا مرور عام كامل (لأنها غالبا ما تفرض سنويا) ، في حين أن حصيلة الضرائب غير المباشرة تورد يوميا - ومنذ بداية العام - إلى الخزانة العامة ، لأنها تفرض على وقائع تصرفات تحدث يوميا .

(ج) الضرائب على الدخل - وهي أهم أنواع الضرائب المباشرة - تمثل إقتطاعا مباشرا من الدخل ، ومن ثم يشعر الممول بوطأتها

---

(١) يقصد هنا بالملاءمة : مراعاة الوقت المناسب للتحصيل ، إمكانية تقسيط مبلغ الضريبة أو تأجيل دفعه أو تيسير شروط الدفع .... الخ .

(٢) وحتى بالنسبة لهؤلاء المولين ، فإنه كثيرا ما تتقرر إعفاءات ضريبية للبعض منهم (مثل إعفاء أصحاب الدخول المنخفضة ، أو الإعفاء المقرر للأعباء العائلية) .

وثقل عبئها ، وقد يدفعه ذلك إلى محاولات التهرب من دفعها وهو ما يؤدي إلى إنقاص حصيلتها (خاصة في الدول التي لا ينتشر فيها الوعي الضريبي) . بينما في الضرائب على الإستهلاك – وهي أهم أنواع الضرائب غير المباشرة – لا يشعر المول بعبئها ، حيث تندمج الضريبة المقررة مع ثمن السلعة ، ومن ثم يصعب التهرب من دفعها ، وهو ما يؤدي إلى عدم تناقص حصيلتها .

(د) لأن الضرائب المباشرة تفرض على عناصر ظاهرة ومعروفة للإدارة المالية ، فإنها تتميز بإنخفاض نفقات تحصيلها نسبيا ، أما الضرائب غير المباشرة فإنها تحتاج إلى نفقات كثيرة من أجل مراقبة الوقائع والتصرفات اليومية التي تفرض على أساسها هذه الضرائب ، وبالطبع فإن إرتفاع نفقات التحصيل يؤدي إلى إنخفاض الحصيلة الفعلية للضريبة .

ثانيا: الهدف الاقتصادي (تشجيع الإنتاج والتداول)

يمكن لكل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة أن تستخدم كأدوات هامة لمواجهة الظروف الإقتصادية التي يمر بها الاقتصاد القومي كالتضخم أو الإنكماش [1] ، وكذلك من أجل تشجيع الإنتاج المحلي لبعض السلع والخدمات ولحماية الصناعات المحلية . ومع ذلك فإن الضرائب غير المباشرة تستلزم تطبيق رقابة دقيقة على المولين في قطاع الإنتاج (الضرائب على الإنتاج) ، وفي محاولات الإستيراد والتصدير (الضرائب الجمركية) ، وذلك للتأكد من حجم الإنتاج الفعلي وصحة قيمة السلع محل الإستيراد أو التصدير ، أو السلع محل عمليات التداول (في حالة الضريبة على رقم الأعمال) .

---

[1] ففي أوقات التضخم يمكن لإرتفاع أسعار الضرائب المباشرة أو غير المباشرة أن يساهم في خفض الطلب الكلي ، وعلى العكس من ذلك ، يمكن لخفض أسعار هذه الضرائب أو تطبيق مزيد من الإعفاءات الضريبية أن يؤدي إلى زيادة الطلب الكلي ، وبالتالي تحقيق الإنتعاش والتغلب نسبيا على الكساد أو الإنكماش .

ولا شك أن إجراءات هذه الرقابة يمكن أن تؤدي إلى عرقلة حركة الإنتاج والتداول . أما الضرائب المباشرة فإنها لا تسبب هذا القدر من العرقلة لحركة النشاط الاقتصادي فيما يتعلق بمجالات الإنتاج والتداول .

ثالثا : الهدف الإجتماعي (أعتبارات العدالة)

تتميز الضرائب المباشرة بقدرة أكبر على تحقيق العدالة في توزيع الدخول وتخفيف حدة التفاوت بين الطبقات الإجتماعية ، وذلك من خلال تطبيقها بالسعر التصاعدي من ناحية ومراعاة الظروف الشخصية للمولين من ناحية أخرى . وكذلك يمكن استخدام هذه الضرائب في التمييز من خلال سعر الضريبة بين مصادر الدخل ، فالدخل الناتج عن العمل فقط يمكن إخضاعه لضريبة بسعر أقل من ذلك الدخل الناتج عن رأس المال فقط ، أو الدخل الناتج عن خليط من العمل ورأس المال .

وفي عبارة موجزة ، يمكن القول أن الضرائب المباشرة يمكن فرضها بحيث تتناسب مع المقدرة التكليفية للمول ، بل إنها تتجه إلى التناسب الطردي مع هذه المقدرة . أما الضرائب غير المباشرة ، فإنها تتجه إلى التناسب العكسي مع المقدرة التكليفية للممول ، وخصوصا إذا ما تم فرضها على السلع الضرورية ، وهي السلع التي يستغرق الإنفاق عليها الجزء الأكبر من الدخول المحدودة . وهذا يعني أن الضرائب غير المباشرة تمثل عبئا أكثر ثقلا على الفقراء منها على الإغنياء ، حيث يخصص الفقراء (أو محدودي الدخل) النسبة الأكبر من دخولهم للإستهلاك ، وهو ما يعبر عنه بإرتفاع الميل الحدي والمتوسط للإنفاق الإستهلاكي للفقراء عن هذين الميلين بالنسبة للإغنياء . ولأن المنفعة الحدية لدخل الفقراء [1] أكبر من هذه

---

(1) يقصد بالمنفعة الحدية : مقدار التغير في الإشباع الكلي (المنفعة الكلية) كنتيجة لحدوث تغير في الكمية المستهلكة من السلعة مقداره وحدة واحدة . وبالنسبة للدخل ، فإنها تعني ما يعود على المستهلك من نفع نتيجة إنفاقه وحدة واحدة من وحدات هذا الدخل . ومن المعروف - طبقا لمبادئ التحليل الجزئي بإستخدام فكرة المنفعة الحدية - أن هذه المنفعة تتزايد كلما تناقص الدخل ، وتتناقص كلما إرتفع الدخل . ومن ثم فإن المنفعة الحدية لدخول الفقراء أكبر منها بالنسبة لدخول الأغنياء (حيث أن الدخول الأولى منخفضة ، والثانية مرتفعة) .

- لمزيد من التفصيل حول هذه النقطة ، راجع مؤلفنا : (مبادئ علم الاقتصاد - الجزء الثاني : التحليل الاقتصادي الجزئي) ، كلية شرطة دبي ، دبي ، ١٩٩٤م ، ص ١٨٢ وما بعدها .

المنفعة بالنسبة للأغنياء ، فإن الضرائب غير المباشرة تستقطع الجزء الأكبر من دخول الفقراء ، ومن ثم تعتبر ضرائب غير عادلة بالنسبة لهذه الفئة الأخيرة من الممولين .

" وهكذا فإن المبالغة في الضرائب غير المباشرة تعني قهر الذين لا يملكون لصالح الذين يملكون ، بينما تعني المبالغة في الضفة الديمقراطية والاشتراكية للضرائب المباشرة مصادرة جزء من الثروات الكبيرة والمتوسطة ، أي قهر الذين يملكون لصالح الذين لا يملكون ، ولذلك تسلك القوى التقدمية سبيل الضرائب المباشرة ، بينما تسلك القوى الرجعية سبيل الضرائب غير المباشرة " . (١)

---

(١) د. رفعت المحجوب ، المالية العامة ، مرجع سابق ، ص ٢٤١ .

المبحث الثالث
الوضع التطبيقي في الدول النامية والمتقدمة

(أ) من الاستعراض السابق لوجوه التمييز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة ، يتضح لنا أن الاختلافات القائمة بين هذين النوعين من الضرائب في مجالات الأهداف المالية والاقتصادية وتحقيق العدالة الاجتماعية ، لا يمكن معها التقرير – وبصفة مطلقة – بتفضيل نوع منهما عن الآخر . والواقع أن هذا التفضيل (بمعنى التركيز – وليس الإلغاء تماما – لأحد النوعين) عن الآخر ، هو أمر يتوقف في النهاية على الظروف الاقتصادية والإجتماعية والسياسية السائدة في مجتمع معين وفي وقت معين . ففي ظل ظروف إقتصادية تتناسب مع البنيان الاقتصادي في البلاد النامية ، حيث يغلب الطابع الزراعي ، وتسود ظواهر إنخفاض مستوى الدخل الفردي ، وانتشار الاستهلاك الذاتي ، وعدم إمساك حسابات منتظمة نتيجة لإنخفاض الوعي الضريبي ، وضعف كفاءة الادارة المالية وعدم وجود طبقة متوسطة يمكنها تحمل ضرائب الدخل . وإرتفاع الحد الأدنى الذي تعفى عنده الدخول الصغيرة مما يؤدي إلى إنخفاض الحصيلة ؛ لكل هذه الأسباب نجد أن غلبة الضرائب غير المباشرة وإرتفاع مساهمتها في الحصيلة الضريبية تعتبر من أهم السمات العامة التي تميز النظم الضريبية في البلاد النامية .[1]

(ب) وفي هذا المجال تشير الدراسات التطبيقية إلى أن نسبة مساهمة الضرائب غير المباشرة في إجمالي الحصيلة الضريبية في الدول النامية (في نهاية الستينات من القرن الحالي) قد تراوحت في المتوسط بين ٦٠٪ ، ٧٢٪ .

---

(١) لمزيد من التفصيل حول هذه السمات ، يمكن مراجعة :
- دكتور/ محمد أحمد الرزاز ، "رؤية لمستقبل دور الضرائب في تمويل الإنفاق العام في البلاد الآخـذة في النمو" ، مجلة القانون والاقتصاد للبحوث القانونية والاقتصادية ، كلية الحقوق – جامعة القاهرة ، عدد خاص ، ١٩٨٣ ، ص٩٠٣–٩٨٩ .

وعلى العكس من ذلك كانت النسبة الأكبر للمساهمة في الدول المتقدمة للضرائب المباشرة ، حيث بلغت نسبة هذه المساهمة ٧٩٪ في الولايات المتحدة الأمريكية ، ٦٥٪ في المملكة المتحدة ٧٠٪ في كندا ، ٧٠٪ في ألمانيا ، ٧٦٪ في هولندا ، ٦٦٪ في فرنسا ، ٧٦٪ في اليابان ، ٦٧٪ في إيطاليا . [١]

(ج) ورغم أن الضرائب غير المباشرة تتناسب مع المقدرة التكليفية للممولين تناسبا عكسيا ، ومن ثم فإنها تكون أكثر عبئا على الفقراء دون الأغنياء وبالتالي فإنها تُضحي باعتبار العدالة لمصلحة إعتبار الحصيلة ، إلا أنها ما زالت تمثل الأداة الرئيسية (والحقيقية) من أدوات التمويل في مواجهة الزيادة المستمرة في الإنفاق العام من ناحية ، والعجز المستمر في الموازنات العامة للدول النامية من ناحية أخرى [٢] .

وفي مصر والسودان والصومال على سبيل المثال ، وخلال العقد الماضي (الثمانينات) ، لم تقل نسبة الضرائب غير المباشرة عن ٧٠٪ من إجمالي الإيرادات العادية للدولة [٣] .

(د) ولما كانت الضرائب المباشرة تشمل الضرائب على الدخل الشخصي ودخل الشركات ، وأقساط الضمان الإجتماعي ، والضرائب على الأجور والمرتبات والممتلكات والثروة ، وكانت الضرائب غير المباشرة تشتمل على الضرائب على الإستهلاك ، والضرائب المفروضة على رقم الأعمال ، وضرائب الإنتاج على سلع معينة ، والضرائب الجمركية على التجارة الدولية (الواردات والصادرات) ، فإن البيانات المتاحة تشير إلى أمرين واضحين هما : [٤]

---

(١) راجع في ذلك :
- J.M.Duc : "l'Impot indirect au service du developpement ,Tendances Actuelles", Paris , 1973,P.300-301 .

(٢) راجع : د. رمزي زكي ، الصراع الفكري والاجتماعي حول عجز الموازنة العامة في العالم الثالث ، سينا للنشر ، القاهرة ، ١٩٩٢ ، ص١٢٢ وما بعدها .

(٣) د. رمزي زكي ، الصراع الفكري ...... ، المرجع السابق ، ص ٨١ .

(٤) راجع : البنك الدولي ، تقرير عن التنمية في العالم ،١٩٨٨، مرجع سابق ، ص ٩٩-١٠٠ .

- في الدول الصناعية المتقدمة تتناقص أهمية الضرائب المفروضة على التجارة (الضرائب الجمركية) ، بينما تتزايد أهمية الضرائب المباشرة حيث تبلغ نسبتها ٦٩٪ من جملة الإيرادات الضريبية .
- تعتمد الدول النامية إعتمادا شديدا على الضرائب غير المباشرة [(١)] (الضرائب على الاستهلاك والضرائب الجمركية) ، فالبلدان المنخفضة الدخل تحصل على حوالي ثلاثة أرباع إيرادها الضريبي من الضرائب السلعية ، والبلدان المتوسطة الدخل تحصل على نحو نصف إيرادها الضريبي منها . أما ضرائب الإنتاج والاستيراد فتمثل تقريبا نحو ثلثي هذا الإيراد .

(هـ) إن الأخذ بكل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة – وهو ما تطبقه فعلا كل التشريعات الضريبية المعاصرة – يرجع إلى أن كلا من هذين النوعين يكمل الآخر في مجال تحقيق أهداف السياسات المالية والاقتصادية والإجتماعية ، (ذلك أن مزايا الضرائب المباشرة تصحح عيوب الضرائب غير المباشرة والعكس صحيح فالضرائب المباشرة التي تصيب الأغنياء أكثر من الفقراء ، تمكن من تصحيح عبء الضرائب غير المباشرة التي تحمل الفقراء عبئا أشد من الذي يتحمله الأولون . والضرائب غير المباشرة تجعل ذوي الدخل المحدود يساهمون في تحمل الأعباء العامة مصححة بذلك ما يترتب على الضرائب المباشرة من إعفائهم من كل مساهمة في تحمل لهذه الأعباء . أيضا فإن ورود حصيلة الضرائب غير المباشرة منذ بداية السنة المالية إلى الخزانة العامة يمكنه أن يواجه عيبا في الضرائب المباشرة يتمثل في تأخر ورود حصيلتها عن بداية السنة المالية) . [(٢)]

---

(١) وتأكيدا لذلك تشير كثير من الدراسات إلى أنه كلما زادت درجة تقدم هذه البلاد على طريق التنمية كلما زادت الأهمية النسبية للضرائب المباشرة في إجمالي الحصيلة الضريبية . راجع مثلا :
- H.H.Hinrichs; "A general theory of tax structure change during development", Harvard law School, 1966.p.154.

(٢) راجع : د. أحمد جامع ، علم المالية العامة ، مرجع سابق ، ص ١٦٠-١٦١ .

الباب الأول

الضرائب الإتحادية

(في دولة الإمارات العربية المتحدة)

تقديم :

ورد تنظيم الشئون المالية لإتحاد الإمارات في الباب الثامن من الدستور ، حيث تضمنت المادة (١٢٦) منه إيضاح المصادر التي تتكون منها الإيرادات العامة للإتحاد . وطبقا للفقرة الأولى من هذه المادة ، تعتبر الضرائب والرسوم والعوائد التي تفرض بموجب قانون إتحادي في المسائل الداخلة في إختصاص الإتحاد تشريعا وتنفيذا ، ضمن هذه المصادر . [١]

ويتضح من هذا النص أن المصدر التشريعي للضرائب الإتحادية هو القانون الإتحادي ، وأن هذا القانون تسري أحكامه على كل من توافرت فيه شروط الخضوع للضريبة في كل إمارات الدولة ، وكذلك فإن الحصيلة المالية لهذه الضرائب تؤول إلى الميزانية العامة السنوية للإتحاد باعتبارها من مكونات إيراداتها العامة . [٢]

ورغم صدور تشريعات متعددة للضرائب الإتحادية منذ سنوات النصف الأول من سبعينات القرن الحالي (أي منذ أكثر من عشرين عاما حتى الآن) ، فإن دخول الأشخاص الطبيعيين (المقيمين والمواطنين) لم تفرض عليها أية ضرائب نوعية أو عامة [٣]. ولعل الإستثناء الوحيد في هذا المجال هو القانون الإتحادي

---

(١) أما المصادر الأخرى التي ورد النص عليها في الفقرات التالية من هذه المادة فكانت :

- الرسوم والأجور التي يحصل الإتحاد عليها في مقابل الخدمات التي يؤديها .
- الحصة التي تسهم بها الإمارات الأعضاء في الإتحاد في ميزانيته السنوية (طبقا لنص المادة ١٢٧ من الدستور) .
- إيرادالإتحاد من أملاكه الخاصة . أنظر في ذلك :

* مجموعة الجريدة الرسمية لدولة الإمارات العربية المتحدة (١٩٧١-١٩٧٦) - الجزء الأول ، والجريدة الرسمية ، السنة الأولى ، العدد الأول ، ذو القعدة ١٣٩١هـ - ديسمبر ١٩٧١م .

(٢) في بعض الأحوال ، وطبقا لنص المادة (٢٣) من دستور الدولة ، تفرض الضريبة (أو الأتاوة) بمرسوم إتحادي ، إلا أن حصيلتها تؤول إلى الإمارة التي حدثت فيها الواقعة المنشئة للضريبة . ومثال ذلك المرسوم الإتحادي رقم ٥٥ لسنة ١٩٧٤ الذي فرض إتاوة سعرها ١٤,٥% من قيمة البترول الخام ، تدفعها الشركات البترولية العاملة في الدولة (في جميع إتفاقيات الإمتياز) ، وتؤول حصيلة هذه الأتاوة لحكومة الإمارة التي تعاقدت مع الشركة للتنقيب عن النفط واستخراجه من الأراضي التابعة للإمارة .

(٣) الضرائب النوعية على دخول الأشخاص الطبيعين هي تلك الضرائب التي تفرض كل منها على دخل معين يحصل عليه الشخص الطبيعي من مصدر محدد ، سواء كان هذا المصدر متمثلا في العمل فقط (ضريبة المرتبات والأجور) أو العمل ورأس المال معاً (الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية) أو رأس المال المنقول (الضريبة على إيرادات القيم المنقولة) أو رأس المال العقاري (الصريبة على المباني =

رقم (١٣) لسنة ١٩٧٣ الذي صدر بشأن فرض ضريبة إتحادية على الموظفين والمستخدمين الفلسطينيين أو الذين هم من أصل فلسطيني (العاملين في حكومة الإتحاد) لصالح الصندوق القومي الفلسطيني .

والواقع أن هذه الضريبة لا تعتبر الضريبة المباشرة الإتحادية الوحيدة في إطار تشريعات الضرائب الإتحادية ، حيث توجد معها أيضا بعض الضرائب المباشرة الأخرى ، كالضريبة الإتحادية على السفن والتي فرضت بمقتضى القانون الإتحادي رقم (٢٦) لسنة ١٩٨١ بشأن القانون التجاري البحري المعدل بالقانون الإتحادي رقم (١١) لسنة ١٩٨٨ . ومع هذه الضرائب المباشرة ، وجدت أيضا الضريبة الإتحادية غير المباشرة على الواردات من التبغ ومشتقاته والتي تم فرضها بمقتضى القانون الإتحادي رقم (١١) لسنة ١٩٨١ .

ونظراً لإلغاء القانون رقم (١٣) لسنة ١٩٧٣م بشأن فرض الضريبة الإتحادية على مرتبات الفلسطينيين أو من هم من أصل فلسطيني ، وذلك بمقتضى القانون الإتحادي رقم (٨) ١٩٩٤ [(١)] . فإننا سنقتصر في دراستنا على إيضاح الأحكام المتعلقة بالضريبة الإتحادية على السفن من ناحية ، والضريبة الإتحادية على واردات التبغ ومشتقاته من ناحية أخرى ، وسوف نخصص لكل من هاتين الضريبتين فصلاً مستقلا على النحو التالي :

الفصل الأول : الضريبة الإتحادية على السفن .

الفصل الثاني : الضريبة الإتحادية على واردات التبغ ومشتقاته .

- أو الأطيان الزراعية أو الأرض الفضاء ...الخ) . أما الضريبة العامة على الدخل (أو الإيراد) فهي تلك التي تفرض على مجموع الدخول والإيرادات التي يحصل عليها الشخص الطبيعي من مختلف هذه المصادر خلال فترة معينة (غالبا ما تكون عاما) . وفي هذه الحالة الأخيرة تسمى الضريبة بالضريبة الموحدة ، وهي تختلف عما يطلق عليه الضريبة الواحدة أو الوحيدة التي تفرض على نوع واحد من الإيرادات دون غيرها .
- وفي مصر مثلا ، وخلال الفترة من ١٩٣٩ إلى ١٩٤٩ فرضت عدة ضرائب نوعية على فروع الدخل ثم فرضت معها – ومنذ عام ١٩٤٩ الضريبة العامة على الإيراد ، ومنذ عام ١٩٨١ – وكمرحلة إنتقالية لفرض الضريبة الموحدة – صدر القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، وأخيرا صدر القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ بشأن الضريبة الموحدة على دخول الأشخاص الطبيعيين .

(١) صدر هذا القانون في ١٩٩٤/٥/٥ ، أنظر الجريدة الرسمية للدولة ، العدد ٢٦٦ ، يونيو ١٩٩٤م ، ص١٥ .



الفصل الأول
الضريبة الإتحادية على السفن

الفصل الأول
الضريبة الإتحادية على السفن

تم فرض هذه الضريبة بمقتضى المادة رقم (٤٣) من القانون الإتحادي رقم (٢٦) لسنة ١٩٨١ بشأن القانون التجاري البحري والمعدل بالقانون الإتحادي رقم (١١) لسنة ١٩٨٨ .

وقد نصت هذه المادة على أن " تفرض على كل سفينة مسجلة وفقا لأحكام هذا القانون ضريبة سنوية مقدارها درهمان عن الطن الصافي ، وتستحق هذه الضريبة إعتبارا من أول يناير من كل عام ، فإذا كانت السفينة قد سجلت في وقت لاحق استحقت الضريبة بنسبة المدة الواقعة بين تاريخ التسجيل و ٣١ ديسمبر من السنة ذاتها . (١)

ومن المفيد هنا الإشارة إلى أن القانون سالف الذكر قد اشتمل على ٤٢٢ مادة تضمنتها ستة أبواب ، بالإضافة إلى الباب التمهيدي (٢) . ولما كانت معظم هذه المواد تعالج أحكاما تخرج عن إطار ما نحن بصدده ، فإننا سنقتصر هنا على دراسة المواد التي تتعلق مباشرة بتنظيم الضريبة محل الدراسة ، ومعظم هذه المواد يقع في البابين التمهيدي والأول من القانون رقم ٢٦ لسنة ١٩٨١ (٣) والمعدل بالقانون الإتحادي رقم (١١) لسنة ١٩٨٨ (٤) .

---

(١) بالاضافة إلى هذه الضريبة قررت المادة رقم (٤٢) من ذات القانون فرض رسوم تسجيل السفينة مقدارها أربعة دراهم ونصف عن كل طن صافي من حمولة السفينة ، وبحد أقصى قدره عشرة آلاف درهم في جميع الأحوال . ونحن في الفصل الحالي سنقتصر فقط على إيضاح الأحكام المتعلقة بالضريبة .

(٢) اشتمل الباب التمهيدي على إيضاح التعريفات الأساسية والأحكام العامة ، والباب الأول على الأحكام المتعلقة بالسفينة من حيث تعريفها وتحديد جنسيتها وتسجيلها والرقابة عليها ووثائقها وملكيتها والحقوق العينية عليها ، والباب الثاني على حقوق الإمتياز التي ترد على السفينة ، والباب الثالث على أشخاص السفينة ، والباب الرابع على الأحكام المتعلقة بإستغلال السفينة ، والباب الخامس في الحوادث البحرية ، وأخيرا إشتمل الباب السادس على الأحكام المتعلقة بالتأمين البحري .

(٣) راجع مجموعة الجريدة الرسمية لدولة الإمارات العربية المتحدة ، الجزء الثامن ، ١٩٨١ - من ص٨٠٦٤ إلى ص ٨٢٠٢ - والجريدة الرسمية للدولة ، العدد رقم ٩٨ لسنة ١٩٨١ .

(٤) أنظر :الجريدة الرسمية لدولة الإمارات العربية المتحدة،العدد رقم ١٩٥،السنة ١٨ ديسمبر١٩٨٨ص٥٣

وفي دراستنا لأحكام هذه الضريبة ، سنتناول إيضاح الموضوعات الآتية :
المبحث الأول : شروط الخضوع للضريبة .
المبحث الثاني : خصائص الضريبة .
المبحث الثالث : أحكام التحصيل .

المبحث الأول
شروط الخضوع للضريبة

استهدف القانون الإتحادي رقم (٢٦) لسنة ١٩٨١ رسم سياسة عامة للتجارة البحرية من أجل النهوض بالتجارة الداخلية والخارجية للدولة ، وكذلك إنشاء وتطوير أسطول بحري كفء حديث يحمل علمها بما يكفل تحقيق أمنها ونموها الإقتصادي ومصالح شعبها (م٢) .

ولما كانت السفينة هي الوسيلة الرئيسية للنقل البحري بين موانئ الدولة من ناحية ، وبين هذه الموانىء وموانئ الدول الأخرى ، فقد إهتم المشرع بإيضاح الشروط واجبة التوافر في هذه الوسيلة حتى تخضع للضريبة المقررة . كما اهتم المشرع أيضا بتشجيع الاستثمار في مجال النقل البحري تحقيقا للسياسة العامة المشار إليها في المادة الثانية سالفة الذكر . ومن أجل ذلك جاءت المادة الثالثة من القانون لتنص على إعفاء كل من (رؤوس الأموال المسهمة أو المشتغلة في السفن المسجلة طبقا لأحكام هذا القانون ، والأرباح التي تنتج عن مباشرة هذه السفن لنشاطها ، والقروض وتكلفتها التي تقدم لملاك هذه السفن إذا كان الغرض من القرض هو إنشاء السفينة أو كسب ملكيتها أو إعادة بنائها أو إصلاحها أو تشغيلها) من الضرائب على اختلاف أنواعها .

ويعني هذا الإعفاء أن السفينة ذاتها هي وعاء الضريبة محل الدراسة . ومن هنا كان إهتمام المشرع بإيضاح الشروط واجبة التوافر في هذا الوعاء . وقد تجلى هذا الإهتمام في تخصيص القسم الأكبر من مواد القانون رقم (٢٦) لسنة ١٩٨١ لإيضاح الأحكام المتعلقة بالسفينة من حيث تعريفها وتحديد جنسيتها

وتسجيلها وحقوق الإمتياز التي ترد عليها وأشخاصها والأحكام المتعلقة بإستغلالها .

كما تجلى هذا الإهتمام أيضا في القانون رقم ١١ لسنة ١٩٨٨ الذي صدر بشأن تعديل بعض مواد القانون السابق (رقم٢٦) لسنة ١٩٨١ ، حيث إنصرف هذا التعديل إلى تغيير محل فرض الضريبة . فبعد أن كانت المادة ٤٣ من القانون التجاري البحري قبل تعديلها تفرض الضريبة على الحمولة الصافية وليست الكلية ، فإن تعديل سنة ١٩٨٨ تمثل في فرض الضريبة على الحمولة الكلية المسجلة للسفينة . [١]

وبصفة عامة ، يمكن إيضاح الشروط واجبة التوافر في السفن الخاضعة للضريبة فيما يأتي :

الشرط الأول : أن يكون محل فرض الضريبة متمثلا في "سفينة" بالمعنى المحدد في القانون :

ورد تعريف السفينة في المادة (١١) من القانون على النحو التالي :

١- السفينة هي كل منشأة [٢] تعمل عادة أو تكون معدة للعمل في الملاحة البحرية وذلك دون إعتبار لقوتها أو حمولتها أو الغرض من ملاحتها .

٢- تعتبر من السفن الحوامات التي تستخدم لأغراض تجارية أو غير تجارية .

٣- تعتبر جزءا من السفينة وتأخذ حكمها جميع ملحقاتها اللازمة لاستغلالها .

ويتضح من هذا التعريف أن الشرط الأول والرئيسي لإعتبار المنشأة البحرية كسفينة في حكم هذا القانون هو أن تكون هذه المنشأة قد أعدت للعمل في الملاحة البحرية ، أي للتنقل بين موانئ الدول المختلفة عن طريق البحر ، وليس

---

(١) إضافة إلى هذا التعديل ، نصت المادة الثانية من القانون المعدل (رقم ١١ لسنة ١٩٨٨) على فرض رسم مقداره ٤,٥ درهم عن كل طن من الحمولة الكلية المسجلة للسفينة . وفي ظل القانون القديم ، كان ذات الرسم يفرض عن كل طن من الحمولة الصافية للسفينة .

(٢) والسفينة كمنشأة تعمل في الملاحة البحرية تعتبر - وفقا لنص المادة (١٢) - من المنقولات وتنطبق عليها أحكامها ، ما لم يرد نص في القانون بسريان أحكام العقارات عليها .

مجرد التنقل بين موانئ الدولة داخل حدودها الاقليمية . فإذا ما تحقق هذا الشرط فإن قوة السفينة أو الغرض من ملاحتها لا تؤثر في إكتسابها صفة "السفينة" .

ويترتب على ذلك أن القطع البحرية الأخرى مثل : الزوارق [١] والعوامات وصناديق التحميل والتفريغ وقوارب الإرشاد واللنشات التي تدار بالمحركات ، واليخوت الشراعية [٢] ، وقوارب الصيد ، وزوارق القطر وغيرها [٣] والتي يكون عملها مقصورا على حدود الموانئ الداخلية ، فإنها لا تعد سفينة خاضعة لأحكام هذا القانون ، وبالتالي فإنها لا تخضع للضريبة المقررة .

وقد أضافت المادة ٢/١٨ أنواعاً أخرى من القطع البحرية تعفى من التسجيل (وبالتالي لا تعتبر من السفن الخاضعة للضريبة) هي : السفن المخصصة للصيد أو للنزهة أو المستغلة في التجارة والتي لا تزيد الحمولة الكلية لأي منها على عشرة أطنان ، والبراطيم والصنادل والقاطرات والقوارب والرافعات والكراكات وقوارب الغطاسة ، وغير ذلك من المنشآت العائمة التي تعمل داخل موانئ الدولة .

نخلص مما تقدم إلى أن الشرط الأول للخضوع للضريبة يتمثل في كون المنشأة البحرية سفينة تعمل في الملاحة البحرية (وليس في الموانئ الداخلية) وأن تزيد حمولتها الكلية على عشرة أطنان .

الشرط الثاني : أن تكون السفينة حاملة لجنسية الدولة ومسجلة طبقا لأحكام القانون

وقد وردت الشروط المتعلقة باسم السفينة وجنسيتها وتسجيلها في المواد رقم (١٣)، (١٤)، (١٥)، (١٨)، (٤٣) .

---

(١) طبقا للتعليمات الصادرة عن مجلس التعاون لدول الخليج العربية عام ١٩٨٥ ، بند رقم ١ /٦/٥،ص١٠) - فإن وصف "السفينة" يطلق على كل سفينة أو قارب أو زورق أو أي قطعة بحرية بأي شكل من الأشكال بما في ذلك القطع التي لا تعمل بإزاحة الماء ، والطائرات المائية ، سواء كانت مستخدمة أو يمكن إستخدامها للنقل على الماء ، بغض النظر عن طريقة إدارتها .

(٢) أو التي تدار بمحركات .

(٣) راجع التعليمات المتعلقة بالموانئ البحرية والصادرة عن مجلس التعاون لدول الخليج العربية ، المرجع السابق ، ص ١٠ ، بند ٧/٥/١ .

١- فالمادة (١٢) أوجبت أن يكون لكل سفينة إسم تحمله ، وجنسية تتمتع بها ، وعلم ترفعه وميناء تسجل فيه . والواقع أن هذه شروط إجرائية أو شكلية لا بد وأن تتوافر أولا في كل ما يعتبر سفينة طبقا لأحكام القانون .

٢- وتكتسب السفينة جنسية دولة الإمارات العربية المتحدة طبقا للمادة (١٤) إذا كانت مسجلة في أحد موانيها ، وكانت مملوكة لشخص طبيعي أو إعتباري متمتع بالجنسية المذكورة ، وإذا كانت السفينة مملوكة لعدة أشخاص على الشيوع وجب لإكتسابها جنسية الدولة أن يكون جميع مالكيها متمتعين بهذه الجنسية .[1]

٣- أما المادة (١٥) فقد أوجبت على كل سفينة تحمل جنسية الدولة - طبقا لأحكام المادة السابقة - أن ترفع علم الدولة ، ولا يجوز لها أن ترفع علم دولة أخرى إلا في الحالات التي يجري العرف البحري على ذلك ، ولا يجوز لغير السفن الوطنية رفع علم الدولة إلا في الحالات المنصوص عليها في القانون .

كما لا يجوز تسجيل السفينة قبل قياسها بمعرفة الادارة لتقدير حمولتها الإجمالية الصافية ولتحديد أبعادها ، وكذلك تعيين كل أوصافها وخصائصها (م٢٣/١) .

٤- وقد تضمنت المادة (١٨) حكمين هامين يتعلق أولهما بضرورة تمام تسجيل السفينة وفق أحكام القانون قبل السماح لها بالسير في البحر تحت علم الدولة . أما الحكم الثاني فيتعلق بإعفاء بعض المنشآت أو القطع البحرية من شرط التسجيل[2] ، وقد سبق أن أشرنا إلى ذلك عند تناولنا للشرط

---

(١) وإذا كانت السفينة مملوكة لشركة تضامن ، وجب أن يكون جميع الشركاء متمتعين بجنسية الدولة (م٢/١٤) . وقد وردت الشروط المتعلقة باكتساب الجنسية طبقا للطبيعة القانونية للشركات المالكة في بقية الفقرة الثانية من المادة (١٤) ، وكذلك في الفقرتين الثالثة والرابعة من ذات المادة . ولن نتعرض بالتفصيل هنا لهذه الشروط لخروجها عن نطاق الدراسة .

(٢) القطع البحرية المعفاة من التسجيل هي :
- السفن المخصصة للصيد أو للنزهة .
- السفن المستغلة في التجارة والتي تقل حمولتها الكلية عن عشرة آلاف طن .
- المواعين والبراطيم والصنادل والقاطرات والقوارب والرافعات والكراكات وقوارب الغطس
- السفن العاملة داخل موانئ الدولة فقط .
- السفن الأجنبية ، والسفن التي تحمل جنسية الدولة ولكنها غير مسجلة في أحد موانئ الدولة .

الأول . وإذا كان الإعفاء من التسجيل بالنسبة لهذه المنشآت البحرية يعني عدم خضوعها للضريبة ، فإن الفقرة الثالثة من المادة (١٨) قد أجازت لمالكي هذه المنشآت أن يقوموا بتسجيلها . وفي هذه الحالة ، فإنها تصبح – بعد التسجيل – خاضعة للضريبة .

٥- إذا توافرت الشروط السابقة (توافر الاسم ، جنسية الدولة ، التسجيل ، الحمولة) خضعت السفينة للضريبة طبقا لنص المادة (٤٣) .

إن الشرطين السابقين يمكن إجمالهما في إيجاز : ضرورة أن تكون السفينة عاملة في الملاحة البحرية ، وأن تكون سفينة وطنية .

وتعتبر في حكم السفن المتمتعة بجنسية الدولة : السفن المصادرة لمخالفتها قوانين الدولة ، وكذلك السفن السائبة في البحر التي تلتقطها سفن تحمل جنسية الدولة (م١٤/٤) .

إن توافر الشروط السابقة يعني خضوع السفينة للضريبة دون إعتبار لنوع السفينة أو حمولتها أو قوتها ، أو مكان إقامة ماليكها ، أو نوع نشاطها ، أو خطها الملاحي الذي تسير فيه .

المبحث الثاني
خصائص الضريبة

من إستقراء نصوص المواد المنظمة لأحكام الضريبة ووعائها وسعرها وأحكام تحصيلها [1] ، يمكن التوصل إلى أهم السمات المميزة لهذه الضريبة فيما يلي :

أولا: أنها ضريبة مباشرة

سبق أن ذكرنا أن الضريبة تعد مباشرة إذا ما تم فرضها على الدخل أو الثروة أو رأس المال . ولما كان رأس المال من وجهة النظر الضريبية يمكن تعريفه بأنه "مجموع الأموال العقارية المنقولة التي يمتلكها الشخص في لحظة معينة سواء كانت منتجة لدخل نقدي أو عيني أو لخدمات أم غير منتجة لأي دخل" [2] ، فإن الضريبة المفروضة على السفينة ذاتها – طبقا لنص المادة (٤٣) – تعتبر ضريبة مباشرة ، لأن السفينة تعتبر نوعا من رأس المال المنقول [3] .

وجدير بالذكر هنا أن نشير إلى أن الضريبة – وإن تم فرضها على السفينة ذاتها – فإنها لا تفرض على الأرباح الناتجة عن إستعمالها ، أو على رؤوس الأموال المساهمة في بنائها أو شرائها ، أو على القروض وتكلفتها التي تُقدَّم إلى ملاك السفن المسجلة ، إذا كان الغرض من القرض هو إنشاء السفينة أو كسب ملكيتها أو إعادة بنائها أو إصلاحها أو تشغيلها (م٣) .

---

(١) سنرجئ إيضاح أحكام التحصيل إلى المبحث الأخير من الفصل الحالي .

(٢) د. عادل أحمد حشيش ، أصول الفن المالي للاقتصاد العام ، دار المطبوعات الجامعية ، الاسكندرية ، ص٣١٩ -٣٢٠ .

- د. أحمد جامع ، علم المالية العامة ، مرجع سابق ، ص ١٨٣ .

(٣) ويمكن القول أيضا أن السفينة تعتبر نوعا أو جزءاً من الثروة ، ذلك لأن الثروة يقصد بها مجموع ما تحت تصرف الفرد من قيم استعمال في لحظة زمنية معينة ، يستوي في ذلك أن تأخذ الشكل العيني لأرض أو عقار مبني أو سلع إنتاجية أو سلع إستهلاكية أو أوراق مالية أو مبلغ من النقود .

- راجع في هذا التعريف : د.محمد دويدار ، دراسات في الاقتصاد المالي ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، ص١٧٨ .

ثانيا: أنها ضريبة عينية

فالضريبة تكون عينيــة عندمـا تفرض علـى الأمـوال دون مراعـاة للمركـز الشخصـي للممـول المكلـف بدفعـها ، وكذلـك دون الاعتـداد بظروفـه العائليــة أو الاجتماعية . وكذلك تعد الضريبة عينية إذا فرضها المشرع على عـين المـال بسـعر نسبي ثابت يطبق على قيمته الإجمالية دون خصم التكاليف المتعلقــة بــه ، ودون خصم الديون والخسائر التي تكبدها الممول نتيجة إستخدامه أو تكوينــه . وبعبـارة أخرى ، فإن الضريبة العينية تفرض على المقدرة التكليفية مع دمج أو خلــط هـذه المقـدرة بالمـال ذاتـه دون أيـة مراعـاة للظـروف الشخصيـة للمكلـف . وإذا كـانت الضريبة العينية بهذا المعنى تمتاز بالبساطة والسهولة في التطبيق وعدم إحتياجــها إلى جهاز ضريبي على درجة عالية من الكفـاءة ، وعـدم تدخـل الادارة الماليـة في شئون المكلف ، فلا تضايقه بوسائل التقدير والمعاينة . إلا أنه يعــاب عليـها عـدم مراعاتها للمقدرة التكليفية للممول ، وهو ما يبعدها عن تحقيق مبدأ العدالـة [١] ، كما أنها غير مرنة [٢] ، إذ يحجم المشرع عادة عن تعديل سعرها لما لذلك من أثــر يتمثل في تخفيض القيمة الرأسمالية للمادة الخاضعة للضريبة .

والضريبة الإتحادية على السفن تعتبر ضريبة عينية ، لأنها تفـرض علـى الحمولة الكلية للسفينة وبمبلغ ثابت هو ٢ درهم على كل طن من هذه الحمولـة ، يفرض على جميع السفن الوطنية بصرف النظر عـن الظـروف الشخصيـة المتعلقـة بالملاك ، وبصرف النظر عـن أيـة ظـروف متعلقـة بـالتشغيل أو الخسـارة أو أيـة تكاليف تنفق على صيانتها وجعلها قـادرة علـى العمـل بإستمرار ، وكذلـك دون تمييز بين سـفينة وأخـرى مـن حيـث النـوع أو حالـة التشغيـل ، أو مـن حيـث الحداثة أو القدم ، وبصرف النظر عما إذا كـانت عاملـة أم عاطلـة عـن العمـل ، وسواء كانت مرتفعة القيمة أو منخفضة الثمن .

---

(١) يعتبر مبدأ العدالة من أهم المبادئ واجبة المراعاة في التنظيم الفني للضريبة . ومع هذا المبدأ توجد مبادئ تقليدية أخرى واجبة التطبيق منها : مبدأ اليقين ، ومبدأ الملاءمة في الدفع ، ومبدأ الاقتصاد في نفقات التحصيل .

(٢) أي لا يمكن تغيير حصيلتها بسهولة ويسر ، ومن ثم فإن درجة إستجابة الحصيلة للتغير في السعر تكون ضعيفة .

ثالثا: أنها ضريبة سنوية

وقد ورد النص صراحةً على ذلك في المادة (٤٣) والتي قضت بأن "تفرض على كل سفينة مسجلة وفقا لأحكام هذا القانون ضريبة سنوية .... وتستحق هذه الضريبة في أول يناير من كل عام ، فإذا كانت السفينة قد سجلت في وقت لاحق استحقت الضريبة بنسبة المدة الواقعة بين تاريخ التسجيل و ٣١ من ديسمبر من السنة ذاتها" .

ويتضح من هذا النص أن القاعدة العامة هي دفع الضريبة عن سنة ميلادية كاملة تبدأ من أول يناير وتنتهي في آخر ديسمبر . ويكون أداء الضريبة في أول يناير من السنة التالية عن المستحق منها في السنة السابقة . وبالطبع فإن ذلك يتحقق إذا ما تم تسجيل السفينة في اليوم الأول من يناير ، أما إذا تم هذا التسجيل بعد ذلك التاريخ (أي في أول مارس مثلا) فإن الضريبة تستحق بنسبة المدة الواقعة بين أول مارس وآخر ديسمبر من ذات السنة ، أي بنسبة $\frac{١٠}{١٢}$ وليس بنسبة $\frac{١٢}{١٢}$.[١]

وبالاضافة إلى هذا الإستثناء الذي يتم بمقتضاه إستحقاق الضريبة عن فترة أقل من سنة ، أوردت المادة (٣٨) إستثناءات أخرى هي : غرق السفينة أو احتراقها أو تلفها أو إستيلاء العدو عليها أو هلاكها ، أو إنتقال ملكيتها لأجنبي أو فقدت جنسيتها . ففي هذه الحالات يتم شطب السفينة من سجل السفن عن طريق مكتب التسجيل ، ويتم حساب الضريبة المستحقة عن المدة السابقة على الشطب ، وبالطبع فإنها ستكون مدة أقل من سنة .[٢]

---

(١) فإذا كانت الحمولة الكلية المسجلة بها السفينة في أول مارس مثلا = ٢٠ ألف طن ، فإن مقدار الضريبة المستحقة في أول يناير من العام التالي = $\frac{٢٠٠٠٠×٢×١٠}{١٢}$ = ٣٣٣٣٣,٣ درهم .

(٢) أوجبت المادة (٣٨) على مالك السفينة أو مجهزها أو ربانها إبلاغ مكتب التسجيل بواقعة الغرق أو الاحتراق أو التلف أو الاستيلاء خلال ثلاثين يوما من تاريخ الحادث . وفي حالة إنتقال الملكية إلى أجنبي أو فقد الجنسية ، وجب إبلاغ ذات الجهة (مكتب التسجيل) بذلك خلال ذات المدة مع إعادة شهادة التسجيل إليه (أي إلى مكتب التسجيل) .

رابعا: إنها ضريبة ذات سعر نوعي ثابت ذي صفة دورية

تقرر المادة (٤٣) أن مقدار الضريبة محل الدراسة هو درهمان عن كل طن من الحمولة الكلية للسفينة. وهنا يطرح تساؤل منطقي :ما هي طبيعة هذا السعر ؟ هل هو سعر نسبي ثابت ؟ أم هو سعر تصاعدي ؟ أم هو سعر ذو طبيعة خاصة تتمثل في إمكانية إعتباره سعرا نوعيا ثابتا ؟

الواضح أن هذا السعر ليس تصاعديا ، ذلك أن السعر التصاعدي عبارة عن نسبة مئوية متغيرة (أي تتغير بتغير المادة الخاضعة للضريبة) [1] ، وغالبا ما يطبق هذا السعر على أوعية ذات طبيعة خاصة تتمثل في الدخول الناتجة عن العمل أو عن العمل المختلط برأس المال . وحيث أن السعر (محل البحث) ليس نسبة مئوية متغيرة ، كما أنه مفروض على وعاء يتمثل في رأس مال (السفينة) وليس على دخل ناتج عن عمل أو على دخل ناتج عن إختلاط العمل برأس المال ، فإنه - كما ذكرنا - لا يعتبر سعرا تصاعديا .

كما أنه من الواضح أيضا أنه ليس سعرا نسبيا ثابتا ، فالسعر النسبي هو الذي يفرض في شكل نسبة مئوية معينة من قيمة الوعاء (١٪ أو ٥٪ مثلا) . ونحن أمام مبلغ نقدي ولسنا أمام نسبة مئوية محددة .

وفي الضرائب على رأس المال يميز الفقه المالي بين نوعين إستنادا إلى دورية أو تجدد الضريبة [2] : **في النوع الأول** تتميز الضريبة بصفة الدورية والإستمرار كسائر الضرائب المفروضة على الدخل ، ومن ثم فهي ضرائب دائمة تظل قائمة إلى أن تلغى بقانون لاحق . ولما كان من الضروري ألا تؤدي الضريبة الدورية على رأس المال إلى إنقاصه ، فإن الطريقة الوحيدة الممكن إتباعها لتحقيق هذا الغرض هي أن يكون سعر الضريبة منخفضا إلى درجة تسمح للممول صاحب رأس المال أن يسدد الضريبة من الدخل المتحقق منه دون أن يضطر إلى إقتطاع

---

(١) وهناك أساليب متنوعة لتطبيق التصاعد الضريبي منها : أسلوب التصاعد المباشر وغير المباشر ، وأسلوب التصاعد المنتظم وغير المنتظم ، وأسلوب التصاعد بالشرائح ، أو التصاعد الإجمالي (بالطبقات) .

(٢) راجع : د. أحمد جامع ، المرجع السابق ، ص ١٨٨ .

جزء من رأسماله وفاءً لمبلغ الضريبة . لذلك فإن النوع الأول من الضرائب على رأس المال ، أي الضرائب الدورية المتجددة ، يشتمل على ضريبة واحدة هي الضريبة على رأس المال التي تدفع من الدخل .

أما النوع الثاني من هذه الضرائب فيشمل تلك التي لا تتصف بالدورية أو التجدد ، ومن ثم تعتبر ضرائب عرضية ينص القانون الصادر بها على فرضها مرة واحدة في مناسبة ما [1] . وفي هذا النوع يكون سعر الضريبة مرتفعا إلى درجة يضطر معها الممول صاحب رأس المال إلى التصرف في جزء منه وفاءً لدين الضريبة .

من التحليل السابق نستطيع القول أن الضريبة الاتحادية على السفن تعتبر ضريبة ذات سعر ثابت ودوري يفرض على رأس المال (السفينة) . ولكن لماذا اعتبرناه سعرا نوعيا ؟

الضريبة النوعية هي التي يتم تحديد سعرها على أساس وزن المادة الخاضعة لها أو حجمها أو عدد وحداتها أو طولها ، بغض النظر عن قيمتها . وفي مجال الضرائب المباشرة على الدخل ، تسمى الضرائب بالنوعية إذا ما تم فرض كل منها على نوع بذاته من أنواع الدخول بحسب مصدره (ضرائب المرتبات تفرض على الدخل الناتج عن العمل فقط ، ضرائب القيم المنقولة تفرض على الدخل الناتج عن الأسهم والسندات ، ضرائب الأرباح التجارية والصناعية تفرض على الدخل الناتج عن إختلاط العمل مع رأس المال .... الخ) .

وفي مجال الضرائب الجمركية (وهي من الضرائب غير المباشرة) يميز الفقه المالي بين الضريبة النوعية من ناحية والضريبة القيمية من ناحية أخرى ،

---

[1] ومثال هذا النوع من الضرائب : الضريبة الاستثنائية على رأس المال والتي تفرضها الدولة في ظروف خاصة منها حاجة الدولة الشديدة إلى موارد مالية تساهم في تغطية النفقات العامة اللازمة لتعمير ما خربته الحرب أو الكوارث الطبيعية ، ومن ثم فإنها تلجأ - ولمرة واحدة - لفرض الضريبة على رؤوس الأموال العقارية أو المنقولة . وقد لجأت فرنسا بعد الحرب العالمية الثانية إلى فرض ضريبة إستثنائية على رأس المال ، وكان وعاؤها مكونا من رؤوس الأموال المملوكة للأشخاص الطبيعيين والشركات ، وبسعر تصاعدي تراوح بين ٣% و ٢٠% بالنسبة للأفراد ، وبسعر نسبي ثابت مرتفع مقداره ٥٠% بالنسبة للشركات .

- لمزيد من التفصيل حول أنواع الضرائب على رأس المال ، راجع : د. احمد جامع ، المرجع السابق ص ١٩١-٢٠٨ .

على أساس أن السعر في الأولى يحدد على أساس نوع أو شكل قياس المادة الخاضعة للضريبة (قياس بالوزن ، قياس بالوحدات ، قياس بالحجم ، قياس بالطول ....الخ) [1] ، وفي الثانية (الضريبة القيمية) يحدد السعر كنسبة مئوية معينة من قيمة المادة (السلع المستوردة أو المصدرة) .

ولما كانت الضريبة الإتحادية على السفن تفرض على أساس الوزن (الحمولة الكلية للسفينة بواقع ٢ درهم على كل طن من هذه الحمولة كما سبق أن أشرنا) ، فإنها تعد ضريبة نوعية وليست قيمية أو نسبية .

وعلى ما تقدم ، فإن هذه الضريبة تكون قد فرضت بسعر نوعي ثابت ذي صفة دورية ، أي أنها ضريبة دورية على رأس المال سعرها نوعي ثابت .

---

(١) يفضل البعض تسمية هذا النوع بالضريبة العرضية الشكلية ، لأن تحديد سعرها يتم بالاستناد إلى عناصر شكلية ، راجع : د. محمد حافظ الرهوان - الضرائب والرسوم ، مرجع سابق ، ص ١٦٣ .

المبحث الثالث
أحكـــام التحصيـــل

في المجال التطبيقي أو العملي ، يعتبر تحصيل الضريبة آخر المراحل التي تمر بها الإجراءات المتعلقة بالضريبة منذ فرضها [1] ، وفي مجال التنظير (الدراسة النظرية) يعتبر موضوع تحصيل الضريبة آخر الموضوعات المتعلقة بالتنظيم الفني للضريبة . [2]

وتحصيل الضريبة يعنى بالنسبة للممول إلتزامه بالدفع (أي سداد دين الضريبة المستحق عليه للخزانة العامة للدولة) ، كما يعنى بالنسبة للإدارة المالية القيام بواجبها للحصول على المبلغ المستحق كضريبة طبقا لما يفرضه القانون المنظم لأحكامها .

وأخيرا فإن التحصيل يعني بالنسبة للدولة التمكن من إستيفاء حقها من مبالغ الضريبة ، وعلى النحو المنصوص عليه في القانون .

ويقتضي ذلك الأمر ألا تقوم ثمة عقبات تحول دون إمكانية وصول الدولة إلى إستيفاء هذا الحق ، سواء كانت هذه العقبات من جانب الممول أو من جانب الإدارة المالية المختصة .

وإذا كان القانون المنظم لأحكام الضريبة يتولى تحديد أحكام تحصيلها ، فإن هذا التحصيل لا بد وأن يسبقه تحقق الواقعة المنشئة للضريبة من ناحية ، ثم تحديد وعاء الضريبة من ناحية ثانية ، ثم تطبيق السعر المحدد على الوعاء بعد تقديره من ناحية ثالثة.

ويمكن إيضاح هذه الجوانب المتعلقة بالتحصيل فيما يلي :

---

(١) حيث أن مرحلة التحصيل تسبقها مراحل أخرى متعددة ومتتالية تتمثل في فرض الضريبة بواسطة القانون الصادر عن السلطة التشريعية في المجتمع ، بعد ذلك تأتي مرحلة الواقعة المنشئة للضريبة ، ثم مرحلة تحديد الوعاء الضريبي (تقدير المادة الخاضعة للضريبة) ، ويتبع ذلك مرحلة ربط الضريبة (أي إخطار الممول بمقدارها تمهيداً لسدادها) بعد تطبيق السعر المحدد على الوعاء المقدر .

(٢) راجع : د. زين العابدين ناصر ، "مبادئ علم المالية العامة" ، مرجع سابق ، ص ٢٧٠-٢٧١ .

أولا: الواقعة المنشئة للضريبة

ويقصد بهذه الواقعة : ذلك الحدث الذي يترتب على وقوعه نشأة حق الدولة في المطالبة بدين الضريبة [١] . وتحديد الواقعة المنشئة للضريبة يمثل أهمية كبرى ، إذ يتوقف عليه معرفة متى ينشأ الدين في ذمة الممول من ناحية ، كما يؤثر ذلك في معرفة السعر واجب التطبيق وقت تحقق الواقعة من ناحية أخرى .

وفيما يتعلق بالضريبة محل الدراسة ، تتمثل الواقعة المنشئة لها كدين واجب الأداء ، في إمتلاك أحد الأشخاص الطبيعين أو المعنويين لسفينة وطنية وتسجيلها . ومن ثم فإن تسجيل السفينة طبقا لأحكام القانون يمثل الواقعة المنشئة لدين الضريبة ، إذ أن قيمة الضريبة يتم حسابها على أساس الفترة الزمنية التي تفصل بين تاريخ التسجيل وآخر ديسمبر من ذات العام . وطالما بقيت السفينة مسجلة في دولة الإمارات العربية المتحدة ، فإن الضريبة عليها تستحق سنويا ، وذلك تطبيقا لنص المادة (٤٣) . إن ذلك يعني أن ممارسة النشاط التجاري البحري سواء بصفة مستمرة أو على فترات زمنية متقطعة ، وتحقيق ربح قليل أو كثير ، لا يعد شرطا لحدوث الواقعة ، وبالتالي فرض الضريبة . إضافة لما تقدم ، فإن الحالات التي حددتها المادة (٣٨) تمثل وقائع منشئة للضريبة ، وتتمثل هذه الحالات في : غرق السفينة أو إحترافها أو كسرها أو إستيلاء العدو عليها أو هلاكها ، أو إنتقال ملكيتها لأجنبي ، أو فقد جنسيتها. ففي هذه الحالات يقوم مكتب التسجيل بشطب تسجيل السفينة من سجل السفن . وإذا كانت السفينة تعد غير خاضعة للضريبة بعد تاريخ الشطب ، إلا أن مالك السفينة يكون ملتزما بسداد الضريبة عن الفترة الزمنية التي تفصل بين تاريخ آخر سداد للضريبة وبين تاريخ شطب السفينة لأي سبب من الأسباب المشار إليها في الحالات السابقة . [٢]

---

(١) ويرى بعض كتاب المالية العامة أن تحديد وعاء الضريبة ومبلغها لا يلزم لنشوء الدين ، وإن كان يلزم لتأكيد واقعة وجوده وإمكان المطالبة به حتى يعتبر واجب الأداء . أنظر في ذلك د. حسين خلاف ، "الأحكام العامة في قانون الضريبة" ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٦٦، ص١٥٣ وما بعدها .

(٢) وقد اشترطت المادة (٣٨) ضرورة إبلاغ مكتب التسجيل بوقوع هذه الحالات خلال ثلاثين يوما من تاريخ الحادث ، ورد شهادة التسجيل إلى المكتب ، أو تسليم هذه الشهادة إلى أقرب قنصلية للدولة في الخارج إذا وقع الحادث خارج حدود الدولة . والإلتزام بهذه الشروط أمر ضروري لإمكانية شطب السفينة ، وبالتالي محاسبة الممول ضريبيا حتى تاريخ الشطب .

ثانيا: وعاء الضريبة

يقصد بوعاء الضريبة : الموضوع أو المحل أو المادة التي تفرض عليها الضريبة . والوعاء بهذا المعنى يعكس المقدرة التكليفية للممول (أي قدرة المكلف على الدفع) .

ويتحـــــدد وعاء الضريبة قانونا عن طريق التشريع المنظم لأحكامها [1] . وغالبا ما يتم هذا التحديد في الضرائب الشخصية على أساس تقرير إعفاءات وخصومات يلزم إستنزالها من المادة الخاضعة للضريبة . فإذا ما تم التحديد [2] دون تقرير ذلك ، أي تم فرض الضريبة على ذات المال او الدخل الخاضع لها دون أية مراعاة لظروف المكلف الشخصية ، كانت الضريبة عينية .

وفيما يتعلق بوعاء الضريبة محل الدراسة ، نجد أن المشرع قد حدده بالحمولة الكلية للسفينة ، وكما سبق أن أشرنا فإن المادة (٤٣) من القانون الإتحادي رقم (١١) لسنة ١٩٨١ وقبل تعديلها بمقتضى القانون رقم (٢٦) لسنة ١٩٨٨ ، كانت تحدد الوعاء بالحمولة الصافية وليست الحمولة الكلية . ومن ثم فإن تعديل سنة ١٩٨٨ قد أدى إلى زيادة حجم الوعاء ، وبالتالي زيادة مقدار الضريبة المستحقة ، والتي تفرض بواقع ٢ درهم عن كل طن من الحمولة الكلية .

وتختص إدارة التفتيش البحري التابعة لوزارة المواصلات بتسجيل السفن؛ حيث ينشأ لهذا الغرض سجل عام بهذه الادارة ، بالاضافة إلى سجلات خاصة في مكاتب التسجيل في موانئ الدولة التي يصدر بتعيينها قرار من الوزير (م٢٠) . ويعتبر نوع السفينة وحمولتها وأبعادها من البيانات الهامة التي يجب أن يتضمنها الطلب الذي يتقدم به مالك السفينة من أجل تسجيلها (م٢٧) . ومن

---

(١) يذهب بعض الكتاب إلى إدماج فكرة إختيار موضوع الضريبة وفكرة تحديد موضوع الضريبة في فكرة واحدة هي فكرة المقدرة التكليفية ، وذلك على أساس إعتبار كل تصرف أو كل مال "مقدرة" يمكن أن تفرض عليها الضريبة : أنظر في ذلك :

- Trotabas;"les Finances Publiques et les impots en France",Paris, 1953,p.153 et se

(٢) يمكن التمييز بين أسلوب التحديد الكمي وأسلوب التحديد الكيفي لوعاء الضريبة . وفي الأول : تحدد قيمة الوعاء كميا أو رقميا تمهيداً لحساب قيمة الضريبة المستحقة . أما الأسلوب الثاني (الكيفي) فيتحقق من خلال إستبعاد ما يسمح القانون بإستبعاده من المادة الخاضعة للضريبة ، راجع :

- A.Barrere ; "Institutions Financiers", Tome: 1,2^{eme} ed., Paris, 1972,p.268 .

ثم فإن تحديد وعاء الضريبة (الحمولة الكلية للسفينة) يتم بناء على البيانات المسجلة في السجل العام أو مكاتب التسجيل الخاصة .[1]

ورغم ما يتميز به وعاء الضريبة من ثبات ، فإن تغييراً قد يطرأ عليه بالزيادة أو النقص . فمن الممكن أن يقوم مالك السفينة بتطوير قوتها وزيادتها ، وبالتالي زيادة حمولتها . ومن ناحية أخرى ، فإن ضعفا قد يصيب قوة السفينة نتيجة لقدمها أو طول مدة تشغيلها ، مما يؤدي إلى حدوث نقص في حمولتها . وفي الحالة الأولى ستزيد قيمة الضريبة المستحقة ، وفي الحالة الثانية ستنخفض قيمة هذه الضريبة . وحفاظا على حق الدولة من ناحية ، وحق المكلف من ناحية أخرى ، فإن القانون قد أوجب إثبات كل ما يطرأ من تغيير على حالة السفينة وقوتها في مكاتب التسجيل . وتطبيقا لذلك نصت المادة (٣٦) على أنه : "على مالك السفينة أو مجهزها أو ربانها أن يبلغ كتابة أقرب مكتب تسجيل في موانئ الدولة أو أقرب قنصلية للدولة إذا كانت السفينة في الخارج عن أي تغيير يلزم إجراؤه في بيانات شهادة التسجيل ، وذلك خلال ثلاثين يوما من تاريخ التغيير ، ويرفق به المستندات اللازمة لإثبات صحة البيانات الجديدة . وتؤشر هذه الجهات على شهادة التسجيل بالتغيير المطلوب ، وعليها أن تخطر فورا مكتب التسجيل المختص بحصول ذلك التغيير للتأشير به في صحيفة السفينة بسجل السفن" .

وتجدر الإشارة هنا إلى أن الحمولة الفعلية للسفينة لا تؤثر في مقدار الضريبة المستحقة . ويعني ذلك أن مالك السفينة لا يجوز له أن يطالب بتخفيض قيمة الضريبة مستنداً في ذلك إلى أن الحمولة الفعلية للسفينة أقل من الحمولة الكلية . وكذلك لا يجوز لجهة التحصيل المطالبة بمبلغ أكبر للضريبة إستناداً إلى أن الحمولة الفعلية للسفينة أكبر من حمولتها الكلية الثابتة في بيانات التسجيل .

---

[1] طبقا لنص المادة (٢٣ف/١) : "لا يجوز تسجيل السفينة قبل قياسها بمعرفة الادارة لتقدير حمولتها الإجمالية الصافية لتحديد ابعادها ، وكذلك تعين كل أوصافهاو خصائصها" .

ولما كانت هذه البيانات يجري تسجيلها في مكتب السجل العام بإدارة التفتيش البحري ، وفي مكاتب التسجيل الخاصة بموانئ الدولة ، فإن جهة تحصيل الضريبة ، يمكنها أن ترجع إلى هذه البيانات ، إذا ما أثير شك حول حقيقة الحمولة الكلية للسفينة كوعاء للضريبة .

ثالثا: سعر الضريبة

سبق أن تحدثنا عن هذا الموضوع ونحن بصدد الحديث عن خصائص الضريبة محل البحث . وقد أشرنا إلى أن سعر الضريبة الإتحادية على السفن هو سعر نوعي ثابت يُفرض على نحو دوري وبواقع ٢ درهم على كل طن من الحمولة الكلية المسجلة بها السفينة . كما أشرنا أيضاً إلى أن هذا السعر يفرض على السفينة باعتبارها رأس مال منقول ، ولا يفرض على الدخل أو الإيراد الناتج عن تشغيلها ، وهو ما يجعل الضريبة على السفن ضريبة على رأس مال وليست ضريبة على دخل . [١]

وإذا كان فرض الضريبة بهذا السعر المنخفض نسبيا وعلى جميع السفن بصرف النظر عن إختلاف الحمولة الكلية أو إختلاف الربح أو الخسارة ، يحقق نوعا من العدالة [٢] ، ويؤدي إلى دفع الضريبة من الدخل الناتج عن التشغيل دون إضطرار الممول إلى التصرف في السفينة من أجل سداد الضريبة ، كما أنه يؤدي إلى إعتناق وسيلة سهلة لحساب الضريبة وتحصيلها دون دخول في مشكلات تتعلق بخصم تكاليف إو إعفاءات أو خسائر ، إلا أنه ، وبالرغم من هذه المزايا المتعددة لفرض الضريبة بهذه الطريقة ، فإن تحقيق قدر أكبر من العدالة يمكن أن يتحقق إذا :

١- تم إعفاء السفن التي تُمنى بخسارة من دفع الضريبة .
٢- أُجرى التمييز بين السفن طبقا لإختلاف الحمولة الكلية لكل منها ، حيث تفرض الضريبة بذات السعر على السفن التي لا تتجاوز حمولتها

---

(١) "تختلف الضريبة الدورية على رأس المال عن الضريبة الدورية على الدخل حتى لو تساوى المبلغ الذي يدفعه نفس الممول في حالة فرض ضريبة على رأس المال بسعر منخفض مع فرض ضريبة على الدخل بسعر مرتفع (كما في حالة فرض ضريبة على رأس مال قدره عشرة آلاف جنيه يأتي بدخل قدره ألف جنيه سعرها ١% ، أو فرض ضريبة على هذا الدخل سعرها ١٠% ، إذ يكون مبلغ الضريبة في الحالتين مائة جنيه) . ووجه الإختلاف أن الضريبة على رأس المال لا تصل إلى الدخل الناتج عن العمل كعامل من عوامل الإنتاج من جهة ، وأنها تسمح بإخضاع عناصر من الثروة للضريبة لا تنتج أي دخل ، وبالتالي لا يمكن فرض ضريبة الدخل عليها مثل أراضي البناء والنقود غير المستثمرة والتحف الفنية والمجوهرات ، من جهة أخرى" .

- راجع : د. أحمد جامع ، "علم المالية العامة ...." مرجع سابق ، ص ١٨٩ .

(٢) حيث ستتحمل السفن ذات الحمولة الكلية الأكبر بضريبة أكثر قيمة من تلك التي تتحملها السفن ذات الحمولة الكلية الأقل .

٢٠ ألف طن مثلا ، أما السفن التي تزيد حمولتها عن ذلك (وبحد أقصى ٥٠ ألف طن مثلا) فإن السعر بالنسبة لها يكون ٣ أو ٤ درهم عن كل طن من الحمولة الكلية ، فإذا ما زادت الحمولة الكلية عن ذلك ، فإن السعر يمكن أن يكون ٥ دراهم مثلا . إن تطبيق ذلك ، وإن أدى إلى شيء من الصعوبة في حساب الضريبة واستحقاقها سنويا ، إلا أنه يحقق قدراً أكبر من العدالة بين المكلفين .

رابعا: كيفية التحصيل

رغم أن القانون التجاري البحري سالف الذكر قد تضمن عدداً كبيراً من المواد [١] ، إلا أنه لم يتضمن نصوصا تحدد الجهة المختصة بتحصيل الضريبة وكيفية إجراء هذا التحصيل [٢] .

والواقع أن إغفال ذلك – ولو أنه يتفق مع مجمل أحكام هذا القانون ، الذي ورد القسم الأعظم منها بتنظيم أمور النقل البحري مع مادة واحدة فقط (هي المادة ٤٣) بفرض الضريبة محل البحث – إلا أنه لا يتفق مع أصول التنظيم الفني للضريبة بصفة عامة ، ومع القواعد العامة التقليدية الحاكمة لفرض الضرائب بصفة خاصة [٣] . ومع ذلك ، فإن المطالعة الإجمالية لهذه النصوص تُظهر أن إدارة التفتيش البحري التابعة لوزارة المواصلات (ونظرا للسلطات المتعددة التي خولها القانون لها فيما يتعلق بتسجيل السفن [٤] ، والرقابة عليها في كل موانئ الدولة ، ومنحها ترخيص الملاحة وشهادة السلامة وصلاحية آلاتها للعمل ، ومنعها من السفر إذا لم تتوافر فيها الشروط اللازمة [٥]) هي الادارة أو الجهة

---

(١) حيث يبلغ هذا العدد في القانون رقم ٢٦ لسنة ١٩٨١ ٤٢٢ مادة كما سبق أن أشرنا إلى ذلك .

(٢) د. محمد حافظ الرهوان ، "الضرائب والرسوم ...." ، مرجع سابق ، ص ٣٦٩ .

(٣) ولا سيما قاعدة اليقين والتي تستلزم صياغة النصوص الضريبية وإعلانها على نحو واضح يحقق العلم بتفصيلاتها لكل المخاطبين بأحكامها .

(٤) طبقا للمادة (٢٠) من القانون .

(٥) نصت المادة ١/٥٨) من القانون على أنه "لإدارة التفتيش البحري في كل وقت أن تباشر في كل ميناء من موانئ الدولة الرقابة والتفتيش على السفن الوطنية وكذلك السفن الأجنبية التي توجد أو تمر في المياه الاقليمية للدولة" . كما وضحت الفقرات التالية من ذات المادة تفصيلات هذه الرقابة . أما المادة (٥٩) فقد نصت على أنه "لرئيس أدارة التفتيش البحري أو من يقوم مقامه في الميناء الذي توجد فيه السفينة أن يأمر بمنعها من السفر إذا لم تتوافر فيها الشروط المبينة بالمادة السابقة كلها أو بعضها وله أن يأمر بإلغاء المنع والتصريح لها بالسفر عند إستيفائها الشروط المذكورة" .

المختصة أيضا بتحصيل الضريبة سنويا ، ومن ثم ، فإنها يمكنها أن توقف التجديد السنوي لترخيص الملاحة وشهادة السلامة إذا تخلف المسؤولون عن السفينة عن دفع الضريبة المستحقة .

ولما كانت وزارة المالية هي الوزارة المختصة بتقدير الإيرادات العامة في الميزانية العامة للدولة (طبقا لنص المادة (٢) من القانون الإتحادي رقم (١٤) لسنة ١٩٧٣ بشأن قواعد الميزانية العامة والحساب الختامي) فإن تحصيل الضريبة من قبل إدارة التفتيش البحري يتم لحساب وزارة المالية ، وذلك على أساس أن هذه الضريبة تعتبر أحد مصادر إيرادات الحكومة الإتحادية .

ويؤكد ذلك أيضا ما جاء بنص المادة (٣١) من قانون الميزانية سالف الذكر من أن جميع الرسوم التي تستوفيها الوزارات والغرامات التي تحصلها وأية إيرادات أخرى يجب أن تسلم إلى الإدارة المالية بالوزارة (أي وزارة المالية) لتنفيذ القواعد والتعليمات التي تصدرها وزارة المالية في هذا الشأن .

ويمكن كذلك أن يتم تحصيل الضريبة مباشرة لحساب وزارة المالية ، وفي هذه الحالة ، يمكن للمكلف أن يقدم إلى إدارة التفتيش البحري ما يثبت هذا السداد ، حتى يمكن لهذه الادارة أن تقوم بتجديد ترخيص الملاحة وشهادة السلامة وغير ذلك من المستندات اللازمة لتسيير السفينة .

الفصل الثاني

الضريبة الاتحادية
على الواردات من التبغ ومشتقاته

الفصل الثاني
الضريبة الإتحادية
على الواردات من التبغ ومشتقاته

فرضت هذه الضريبة لأول مرة بمقتضى القانون الإتحادي رقم (١١) لسنة ١٩٨١ [١] ، والذي تضمن ثمان مواد : قررت المادة الأولى فرض ضريبة جمركية إتحادية على السلع المستوردة من التبغ ومشتقاته من سجائر وسيجار وغير ذلك ، وسواء كانت هذه السلع مصنعة أم من المواد الخام .

وحددت المادة الثانية سعر الضريبة ، وقررت المادة الثالثة مبدأ الإعفاء المؤقت من الضريبة بشروط خاصة .

أما المادة الرابعة فقد تضمنت النص على تقرير التعاون بين وزارة المالية والصناعة ودائرة الجمارك المحلية في كل إمارة فيما يتعلق بتحصيل هذه الضريبة ، وفيما يتعلق بحق الإمارات الأخرى بالدولة في فرض ضرائب أو رسوم جمركية أخرى أو إضافية على ما يتم إستيراده من التبغ ومشتقاته عبر موانئها البحرية أو الجوية أو البرية ، فقد خولت المادة الخامسة لها هذا الحق [٢] .

أما المادة السادسة فقد تضمنت تقرير الجزاء على التهرب من أداء الضريبة ومخالفة أحكام القانون ولائحته التنفيذية . وقد نصت المادة السابعة على إصدار هذه اللائحة بقرار من وزير المالية والصناعة لإيضاح قواعد حساب الضريبة وجهات التحصيل وإجراءاته [٣] .

وأخيرا فإن المادة الثامنة قد قضت بنشر القانون في الجريدة الرسمية والعمل به من تاريخ النشر .

---

(١) صدر بتاريخ ١٤ يونيو ١٩٨١م الموافق ١٢ شعبان ١٤٠١ هـ . ونشر بالجريدة الرسمية للدولة – العدد رقم ٩٢ لسنة ١٩٨١م .

(٢) وذلك إلى أن تصدر القوانين الإتحادية المتعلقة بالوحدة الجمركية بين الإمارات . كما أن المادة الخامسة من القانون قررت أيضا عدم سريان الإعفاءات أو التخفيضات الضريبية الواردة بإتفاقيات التعاون الإقتصادي والإزدواج الضريبي على أحكام هذا القانون .

(٣) وقد صدرت هذه اللائحة بمقتضى قرار وزير المالية رقم (٣٣) لسنة ١٩٨١م .

وقد استمر هذا القانون مطبقا إلى أن صدر بتعديل بعض أحكامه قانون إتحادي جديد هو القانون الإتحادي رقم (١٢) لسنة ١٩٩٤ [١] ، وقد تمثل التعديل في إستبدال المادتين الثانية والثالثة بمادتين جديدتين تتعلق أولاهما بتعديل سعر الضريبة ، وتتعلق المادة الأخرى بالإعفاء المؤقت . كما اشتمل التعديل أيضا على إضافة مادة جديدة برقم (٣ مكرراً) تنص على ما يأتي :

"يؤدى من إيرادات الضريبة المذكورة ٥٠٪ (خمسون بالمائة) إلى وزارة المالية والصناعة ، وتؤدى أل ٥٠٪ الباقية إلى الحكومة المحلية التي تم تحصيل الضريبة في أحد موانئها أو تم إنتاج السلع فيها ، وتتولى وزارة المالية والصناعة تعيين مراقبين ماليين في الموانئ البحرية والجوية والبرية في الدولة لمراقبة وتنفيذ أحكام هذا القانون" .

ولما كانت دراستنا للأحكام المتعلقة بهذه الضريبة تستلزم إيضاح موضوعات متعددة (طبقا لما ورد في القانونين المشار إليهما) يتعلق بعضها بنطاق الضريبة ، وخصائصها وسعرها وتحصيلها والإعفاء المؤقت منها وعقوبة التهرب من دفعها ، فإن بيان ذلك يمكن أن يتم من خلال المباحث التالية :

المبحث الأول : في نطاق الضريبة .

المبحث الثاني: في خصائص الضريبة .

المبحث الثالث: في الإعفاء المؤقت من الضريبة .

المبحث الرابع: في تحصيل الضريبة .

---

(١) صدر هذا القانون بتاريخ ٢٨ جمادى الأولى ١٤١٥ هـ ، الموافق ٢ نوفمبر ١٩٩٤م .

المبحث الأول
نطـــــاق الضريبـــــة

يقصد بنطاق الضريبة الإطار الذي يضم بداخله ما تُفرض عليه الضريبة من أموال [1] أو سلع أو إيرادات أيا كان نوعها [2] ، وكذلك الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المكلفين بَدفع الضريبة . ويلاحظ أن هذا النطاق يختلف من ضريبة لأخرى بصفة عامة ، كما أنه يختلف في الضرائب المباشرة عنه في الضرائب غير المباشرة بصفة خاصة . ويمكن إرجاع هذا الإختلاف إلى تميز الواقعة المنشئة للضرائب المباشرة عن تلك التي ينشأ عنها فرض الضرائب غير المباشرة . ففي النوع الأول من الضرائب تتعلق الواقعة بإستحقاق أو قبض أو حيازة مال أو دخل أو ثروة ، بينما تتمثل الواقعة في النوع الثاني في حدث عرضي يفصل بين فرض الضريبة من قبل التشريع الضريبي من ناحية ، وتحصيلها من المكلف أو الممول النهائي لها من ناحية أخرى .

وفيما يتعلق بالضريبة الإتحادية على الواردات من التبغ ومشتقاته (محل الدراسة) ، نجد أن المادة الأولى من القانون قد وضحت نطاقها المكاني والواقعة المنشئة لها والسلع الخاضعة لها وكذلك الأشخاص المكلفين بدفعها . لقد نصت هذه المادة على أنه "تُفرض ضريبة جمركية إتحادية على السلع المستوردة من التبغ ومشتقاته من سجاير وسيجار وغير ذلك ، وسواء كانت هذه السلع مصنعة أم من المواد الخام" . وعلى ضوء ذلك يمكن إيضاح الأشخاص المكلفين بالضريبة والسلع الخاضعة لها فيما يلي :

---

(1) في الضرائب على الأموال يكون المال ذاته ، سواء كان ثروة أو دخلاً أو مظهراً من مظاهر الغنى واليسار ، هو المادة الخاضعة للضريبة أو وعاؤها . أما في الضرائب على الأشخاص ، فإن الشخص ذاته (أي الوجود الإنساني) ، هو الوعاء أو المادة التي تفرض عليها الضريبة . ولم تعد التشريعات الضريبية المعاصرة تعرف هذا النوع من الضرائب لما فيه من إهدار للكرامة الإنسانية ومجافاة لإعتبارات العدالة .

- راجع في ذلك مثلاً : د. عاطف صدقي "مبادئ المالية العامة والتشريع المالي – الجزء الأول – مطبعة نهضة مصر ، القاهرة ، ١٩٦٤، ص٢٨٤-٢٨٦ .

(2) قد يكون الإيراد راتبا أو أجرا ناتجا عن العمل ، أو ربحا ناتجا عن قيم منقولة أو عن مهنة حرة أو تجارية أو صناعية ... الخ .

أولا: الأشخاص المكلفون بدفع الضريبة

من نص المادة الأولى سالفة الذكر يتضح أن جميع الأشخاص المقيمين في الدولة وسواء كانوا أشخاصاً طبيعيين أو أشخاصا معنويين [١] ، يمكن أن يكونوا من المخاطبين بأحكام القانون وبالتالي من المكلفين بدفع الضريبة ، وذلك إذا ما توافرت بشأنهم الواقعة المنشئة للضريبة وهي إستيراد التبغ أو مشتقاته من ناحية، أو تصنيع هذه المواد أو تكملة تصنيعها داخل الدولة وعدم إعادة تصديرها للخارج من ناحية أخرى [٢] . وترجع صفة العمومية هنا إلى كون القانون المقرر للضريبة هو قانون إتحادي وليس قانونا محليا ، كما أن الضريبة المفروضة هي ضريبة إتحادية طبقا لصراحة النص .

وكذلك ، فإن صفة "الإتحادية" للضريبة تعني أيضا فرضها على إستيراد المواد المحددة (التبغ ومشتقاته) عن طريق أي ميناء بحري أو جوي أو بري من موانئ الدولة .

وطبقا لنص المادة الأولى من اللائحة التنفيذية للقانون ، فإنه يقصد بالدائرة الجمركية "كل ميناء بحري أو جوي أو مركز بري به مقر للجمرك ، وهي الجهة التي تتم فيها إجراءات الجمارك سواء على الشواطئ أو على الحدود البرية أو بالمطارات داخل حدود الدولة أو على حدودها" . ومنعا من التهرب الضريبي ، وتجنبا لأية شبهة للتهرب من الضريبة فقد قررت المادة (٢٩) من اللائحة التنفيذية عدم جواز إستيراد البضاعة وإدخالها إلى الدولة عن طريق الطرود البريدية .

يتضح مما تقدم عمومية الأشخاص الخاضعين للضريبة من ناحية ، وكذلك عمومية النطاق المكاني للإستيراد (إحدى الدوائر الجمركية المنتشرة في إمارات الدولة) من ناحية أخرى .

---

(١) الشخص المعنوي قد يكون عاماً (كمؤسسة عامة أو جهة حكومية) ، وقد يكون خاصاً (كشركة أو مشروع خاص) .

(٢) وذلك طبقا لنص الفقرة الثانية من المادة الثانية من القانون الإتحادي رقم (١٢) لسنة ١٩٩٤ بتعديل بعض أحكام القانون الإتحادي رقم (١١) لسنة ١٩٨١ في شأن فرض ضريبة إتحادية على الواردات من التبغ ومشتقاته .

ثانيا: المواد أو السلع الخاضعة للضريبة

وقد عرفتها المادة الأولى من القانون وكذلك المادة الأولى من قرار وزير المالية بإصدار اللائحة التنفيذية للقانون بأنها تتمثل في (السلع المستوردة من التبغ ومشتقاته من سجائر وسيجار وطباق ودخان وغير ذلك ، سواء كانت هذه السلع مصنعة أم نصف مصنعة أم من المواد الخام) .

ويلاحظ أن كلمتي (وغير ذلك) التي وردتا في كل من نصي المادة الأولى من القانون ، والمادة الأولى من اللائحة التنفيذية ، تعنيان أن ما ورد في النصين من تحديد للمواد الخضعة للضريبة هو تحديد على سبيل المثال وليس الحصر . وذلك يعني أن ما يتم إستيراده من التبغ ومشتقاته (ايا كان نوعه أو شكله أو حتى مسماه) يخضع للضريبة . ومن ثم فإن ما يخضع للضريبة يشمل : [1]

- التبغ المصنوع في شكل سيجار أو سجائر بفلتر او بدون فلتر .
- التبغ الخام أو غير المصنوع وفضلاته من الطباق وغيره .
- التبغ المفروم أو المكبوس أو المعد للمضغ .
- السعوط (النشوق) .
- أي نوع آخر من مشتقات التبغ بغض النظر عن المسمى الذي يطلق عليها . [2]

ورغم هذا التوسع ، فإن ما يتم إستيراده للإستعمال الشخصي فقط – وفي حدود معينة – يُعفى من الضريبة ، وذلك تطبيقا لقائمة المواد المعفاة من الرسوم الجمركية ، والصادرة عن مجلس جمارك الدولة . [3]

---

(1) راجع د. محمد حافظ الرهوان ، الضرائب والرسوم ... ، مرجع سابق ، ص ٣٩١ .

(2) مثل الدخان وغير ذلك من التسميات المختلفة .

(3) راجع تفصيلات هذه القائمة الصادرة عن مجلس جمارك دولة الإمارات العربية المتحدة ، الطبعة الأولى ١٩٩٤، ص٥ .

- طبقا لإعلان الجمارك رقم ٤ ر٢/٨٨ الصادر عن دائرة الموانئ والجمارك بحكومة دبي في ١٩٨٨/٨/٧م ، "يستطيع جميع القادمين إلى دبي عبر مطار دبي أن يحملوا معهم ولاستعمالهم الشخصي فقط ما لا يزيد عن ٢٠٠٠ سيجارة و ٤٠٠ سيجار و ٢ كيلو جرام من التبغ ..." ، وتعفى هذه الكميات المستوردة بصحبة المسافرين من الرسوم الجمركية .

المبحث الثاني
خصائص الضريبة

الضريبة على واردات التبغ ومشتقاته ، تعتبر وبنص القانون ضريبة جمركية إتحادية ، ومن ثم فإنها تعتبر ضريبة غير مباشرة ، وعينية ، وقيمية ، وذات أغراض مالية وإجتماعية .

ويمكن تناول هذه الخصائص بشيء من التفصيل فيما يلي :

أولا: هي ضريبة غير مباشرة

ذلك أن الضرائب الجمركية بصفة عامة تعتبر من الضرائب غير المباشرة طبقا للمعايير المتنوعة التي سبق لنا دراستها ونحن بصدد التمييز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة [1] ، فهي ضريبة غير مباشرة طبقا للمعيار العملي أو التطبيقي الذي جعل من الضرائب على الإنفاق ضرائب غير مباشرة (وهنا يتمثل الإنفاق فيما يدفعه المستورد للحصول على التبغ ومشتقاته من الخارج) .

كما أنها ضريبة غير مباشرة وفقا لمعيار نقل عبء الضريبة(الراجعية)، ذلك لأن المستورد – وهو المكلف قانونا بالضريبة – غالبا ما ينجح في نقل عبئها على المستهلك – وهو الممول النهائي لها – من خلال رفع سعر التبغ ومشتقاته بمقدار ما دفعه المستورد من ضريبة .

وكذلك فإنها تعتبر ضريبة غير مباشرة وفقا لمعيار ثبات المادة الخاضعة للضريبة ، حيث أن إستيراد التبغ ومشتقاته يعتبر واقعة عرضية تختلف عما تفرض عليه الضرائب المباشرة من أوعية تتسم بالثبات والإستقرار والدورية ، وهي ضريبة غير مباشرة أيضا لإختلاف شخص المكلف القانوني بها عن شخص الدافع النهائي لها . وأخيرا فإنها تعتبر ضريبة غير مباشرة لأن واقعة إستيراد التبغ

---

[1] راجع ذلك في المبحث الأول من الفصل التمهيدي من هذا الكتاب .

ومشتقاته تمثل حدثا يفصل بين الضريبة وتحصيلها من قبل ممول غير مخاطب بأحكام القانون الذي فرضها .[1]

ثانيا: هي ضريبة عينية وليست شخصية

لأنها تفرض على القيمة الإجمالية للسلع المستوردة (التبغ ومشتقاته) دون إجراء أية خصومات متعلقة بشخص المستورد (كالأعباء العائلية أو الحد الأدنى اللازم للمعيشة ، التكاليف الجانبية للإستيراد[2]) .

فالضريبة تحسب – طبقا لنص المادة الثانية على أساس ثمن إستيراد السلعة عند تسليمها في ميناء الوصول بدولة الإمارات العربية المتحدة حال إستيرادها من الخارج . ويعني ذلك أن وعاء الضريبة هو القيمة (سيف C.I.F) للسلعة المستوردة ، أي القيمة التي تتضمن ثمن الشراء مضافا إليه تكلفة الشحن والتأمين .[3]

وفي الفقرة الثانية من المادة الثانية المعدلة بالقانون رقم (١٢) لسنة ١٩٩٤ ، نص المشرع على مراعاة ما يكون قد فُرض من ضريبة على المواد الداخلة في التصنيع في الحالة التي يتم فيها تصنيع المواد المستوردة (التبغ ومشتقاته) داخل الدولة . ويعني ذلك خصم ما يكون المستورد قد دفعه من ضرائب جمركية أخرى عن مواد أخرى (غير التبغ ومشتقاته) لازمة للتصنيع . والواقع أن هذا الخصم يستهدف تجنب الإزدواج الضريبي الفعلي ، ولا يعني إعفاءً من دفع الضريبة محل البحث .

---

(١) لما كانت الضرائب على الإنتاج تعتبر أيضا من الضرائب غير المباشرة ، فإن الضريبة الإتحادية على واردات التبغ ومشتقاته تعتبر – بالإضافة لما تقدم – من الضرائب غير المباشرة لأن المادة الثانية (فقرة ثانية) من القانون رقم (١٢) لسنة ١٩٩٤ بشأن تعديل بعض أحكام القانون الإتحادي رقم (١١) لسنة ١٩٨١ قد نصت على فرض هذه الضريبة بنسبة ٥٠% من قيمة تكلفة إنتاج السلعة (التبغ) في حال تصنيعها أو تكملة تصنيعها داخل الدولة ، مع مراعاة ما يكون قد فرض من ضريبة على المواد الداخلة في التصنيع .." .

(٢) ومثال هذه التكاليف فوائد الدين التي يلتزم المستورد بدفعها للدائن بقيمة المبلغ المستخدم في إستيراد السلعة .

(٣) كلمة (سيف C.I.F) هي إختصار للكلمات الإنجليزية الثلاث : Cost+Insurance+Forwarding أي تكلفة الشراء + قيمة التأمين + تكاليف الشحن .

ثالثا: هي ضريبة قيمية وليست نوعية

فالضرائب الجمركية يمكن تقسيمها من حيث سعرها إلى ضرائب قيمية وضرائب نوعية . ويقصد بالضريبة القيمية تلك التي تفرض في شكل نسبة مئوية من قيمة السلعة .

أما الضريبة النوعية فإنها تفرض في شكل مبلغ معين على كل وحدة من وحدات السلعة المستوردة سواء كانت هذه الوحدة وحدة قياس أطوال أو قياس وزن أو قياس حجم أو عدد . ومثال ذلك أن تفرض ضريبة إستيراد مقدارها ٢ درهم على كل متر من الأقمشة الحريرية ، أو ضريبة مقدارها درهم واحد على كل كيلو جرام من الدخان المستورد ، أو ضريبة مقدارها ثلاثة دراهم على كل سنتيمتر مكعب من سائل معين ... الخ .

ولما كانت الضريبة الإتحادية على واردات التبغ ومشتقاته قد تم فرضها بنسبة معينة هي ٥٠٪ (خمسين في المائة) من ثمن إستيراد السلعة (طبقا للمادة الثانية المعدلة بالقانون رقم ١٢ لسنة ١٩٩٤) [١] ، فإنها تعتبر ضريبة قيمية وليست ضريبة نوعية .

وتمتاز الضريبة القيمية بالبساطة والوضوح ، وبأن حصيلتها مرنة لأنها تتغير بتغير قيمة السلعة الخاضعة لها ، فترتفع بإرتفاعها وتنخفض بإنخفاضها ، ولهذا فإن حصيلة الضريبة القيمية ترتفع في أوقات التضخم تبعا لإرتفاع أسعار السلع الخاضعة لها .

كما تتميز هذه الضريبة أيضا بأنها تفرق في المعاملة بين السلع المستوردة المتحدة في النوع (كالساعات مثلا) ، وذلك تبعا لإختلاف قيمة كل صنف منها ، إذ تدفع الإصناف ذات القيمة المرتفعة ضريبة أكبر من الأصناف ذات القيمة المنخفضة من نفس النوع . [٢]

---

(١) كانت هذه النسبة ٣٠% في ظل القانون رقم (١١) لسنة ١٩٨١ (م٢) .

(٢) ومع ذلك ، فإن الضريبة القيمية يعيبها إرتفاع نفقات التحصيل لأنها تتطلب إستخدام عدد كبير من الخبراء والمثمنين لتقدير حقيقة السلع الخاضعة للضريبة ، وذلك من أجل مواجهة محاولات التهرب جزئيا من دفع الضريبة من قبل المستوردين الذين يعمدون إلى إعلان قيمة للسلع المستوردة أقل من قيمتها الحقيقية . راجع د. أحمد جامع ، علم المالية العامة ... ، مرجع سابق ، ص ٢١٦-٢١٧ .

رابعا: تهدف إلى تحقيق أهداف إجتماعية ومالية

تعتبر الأهداف الإجتماعية المتنوعة والحصول على إيرادات مالية من أجل تمويل الإنفاق العام للدولة ، إضافة إلى الأغراض الإقتصادية المتعددة من الأسباب الرئيسية لفرض الضرائب الجمركية . [1]

ولا شك في أن الضريبة الإتحادية على التبغ ومشتقاته تحقق الغرضين الإجتماعي والمالي معا . فالغرض الإجتماعي يتحقق من خلال إنقاص مستويات الإستهلاك من التبغ ومشتقاته عن طريق رفع أسعار المنتجات منهما بصفة عامة والسجاير بصفة خاصة ، وذلك بعد إضافة مقدار الضريبة إلى ثمن المنتج المستورد . ونظرا للأضرار البليغة التي يحدثها التدخين بالصحة ، فإن تخفيض مستوى الإستهلاك من التبغ ومشتقاته يعتبر عاملا إيجابيا في الوقاية من هذه الأضرار .أما الغرض المالي فيتمثل فيما تحصل عليه الدولة من إيرادات مالية تسهم في زيادة الإيرادات العامة المتاحة للحكومة الإتحادية .

وجدير بالذكر هنا أن نشير إلى أن إرتفاع السعر القيمي للضريبة الإتحادية على واردات التبغ ومشتقاته من ٣٠٪ (في ظل القانون رقم ١١ لسنة ١٩٨١) إلى ٥٠٪ (في ظل التعديل الذي جاء به القانون (رقم ١٢ لسنة ١٩٩٤) ، سيساعد إيجابيا في المزيد من تحقيق هذه الأهداف . كما تجدر الإشارة أيضا إلى أن التعديل الجديد الذي قرره القانون الإتحادي رقم ١٢ لسنة ١٩٩٤ في مادته الثانية والذي بمقتضاه أضيفت المادة الجديدة رقم (٣ مكررا) إلى القانون الإتحادي رقم (١١) لسنة ١٩٨١ ، سيؤدي إلى زيادة الإيرادات المالية لكل من الميزانية العامة الإتحادية والميزانيات المحلية للإمارات الأخرى . ذلك أن هذه المادة تنص على أن "يؤدى من إيرادات الضريبة المذكورة ٥٠٪ (خمسون في المائة) إلى وزارة المالية والصناعة ، وتؤدى الـ ٥٠٪ الباقية إلى الحكومة المحلية التي تم تحصيل الضريبة في أحد موانئها أو تم إنتاج السلع فيها ...." [2] .

---

(١) من أهم الأغراض الإقتصادية لفرض الضريبة الجمركية حماية الصناعات الوطنية من منافسة السلع المصنوعة في الخارج .

(٢) قبل هذا التعديل كان تحصيل الضريبة يتم لصالح الحكومة الإتحادية . وطبقا للمادة الرابعة من القانون الإتحادي رقم (١١) لسنة ١٩٨١ "تقوم وزارة المالية والصناعة بالتعاون مع دائرة الجمارك المحلية في كل إمارة بتحصيل الضريبة المقررة بموجب هذا القانون" . وقد حددت المادتان (٣،٢) من اللائحة التنفيذية الدوائر الجمركية التي =

وتأسيسا على ذلك يمكن إضافة صفة أخرى للضريبة محل الدراسة تتمثل في أنها ضريبة إتحادية التشريع ومشتركة الإيراد .[1]

المبحث الثالث
الإعفاء المؤقت من الضريبة

قبل أيضاح الأحكام المتعلقة بهذا الإعفاء تحسن الإشارة إلى الملاحظتين الآتيتين :

الملاحظة الأولى :

يتميز الإعفاء المقرر من الضريبة عن عدم الخضوع للضريبة ؛ ذلك أن الإعفاء يعني أن الواقعة المنشئة للضريبة قد تحققت ، وأن جميع الشروط واجبة التوافر لسداد الضريبة قد توافرت أيضاً ، إلا أن المشرع يرى لأسباب متنوعة (إقتصادية أو إجتماعية أو سياسية أو مالية) إعفاء الممول من سداد الضريبة المستحقة . أما عدم الخضوع للضريبة فيقصد به حالة لا يصبح الممول فيها مخاطبا بالتشريع المقرِّر للضريبة ؛ إما لأن الواقعة المنشئة للضريبة لم تحدث منه أو لأن الشروط الموجبة لفرض الضريبة لم تتوافر بالنسبة له .

الملاحظة الثانية :

تتنوع الإعفاءات المقررة من الضرائب الجمركية إلى أقسام متعددة بحسب طبيعتها والغرض من تقريرها ومدة الإستفادة منها ، ومدى السلطة التقديرية لجهة الإدارة في تقريرها : فمن حيث الطبيعة توجد إعفاءات شخصية وأخرى موضوعية ، ومن حيث الغرض توجد الإعفاءات السياسية والإقتصادية

- يكون دحول التبغ ومشتقاته إلى الدولة عن طريقها في الإمارات السبع المكونة للدولة وهي (أبوظبي ، دبي ، الشارقة ، رأس الخيمة ، عجمان ، أم القيوين، الفجيرة" .

(1) فهي إتحادية التشريع لفرضها بقانون إتحادي يسري على كل المقيمين في الدولة ، كما أنها مشتركة الإيراد لأن الإيراد المتحصل من الضريبة يقسم نصفين أحدهما للحكومة الإتحادية ، والآخر لحكومة الإمارة التي تم تحصيل الضريبة في أحد موانئها أو تم إنتاج السلع فيها .

والإجتماعية ، وفيما يتعلق بمدة الإستفادة يمكن التمييز بين الإعفاءات النهائية أو المؤبدة من ناحية ، والإعفاءات المؤقتة من ناحية أخرى .

ومن حيث مدى السلطة التقديرية المخولة من قبل المشرع لجهة الإدارة في منح الإعفاءات ، يمكن التمييز بين الإعفاءات الوجوبية من ناحية ، والإعفاءات الجوازية من ناحية أخرى .[1]

وعلى ضوء هاتين الملاحظتين يمكن إثارة عدة تساؤلات حول خصائص الإعفاء الذي قرره المشرع من الضريبة الإتحادية على واردات التبغ ومشتقاته ، وشروط الإستفادة منه ، وسقوط الحق في الاستفادة منه .[2]

إن الإجابة عن هذه التساؤلات يمكن إستنباطها من نص المادة رقم (٣) المعدلة بالقانون رقم ١٢ لسنة ١٩٩٤ وكذلك مما ورد في اللائحة التنفيذية للقانون رقم (١١) لسنة ١٩٨١ وخصوصا بالمواد (٢٢) ، (٢٥) ، (٢٧) .

وتنص المادة (٣) من القانون على أنه " ..... تعفى من الضريبة بصفة مؤقتة السلع المشار إليها في المادة (١)[3] إذا كان إستيرادها بقصد إعادة تصديرها إلى خارج الدولة بحالتها .

ويشترط للإعفاء أن يودع المستورد لدى الجهة المختصة بتحصيل الضريبة تأمينا نقديا أو ضمانا مصرفيا بقيمة الضريبة المستحقة ، وأن تتم إعادة التصدير خلال سنة من تاريخ الإستيراد ، فإذا انقضت هذه المدة دون أن تتم إعادة التصدير أصبحت الضريبة واجبة الأداء" .

وقد أوردت اللائحة التنفيذية بعض الاستثناءات على هذا الشروط . وعلى ضوء ذلك يمكن إيضاح الإجابة عن التساؤلات السابقة فيما يلي :

---

(١) ويمكن للإعفاء المقرر من الضريبة أن يجمع بين هذه الأقسام الثلاثة ، فالإعفاء يمكن أن يكون سياسا مؤقتا وشخصيا مؤقتا في ذات الوقت . وكذلك قد يكون الإعفاء إقتصاديا نهائيا وموضوعيا وجوبيا في ذات الوقت وهكذا .

(٢) وبالطبع فإن سقوط الحق في الإستفادة من هذا الإعفاء يعني عدم توافر الشروط التي قررها القانون لذلك ، ومن ثم تصبح الضريبة مستحقة الأداء .

(٣) أي المادة (١) من القانون رقم (١١) لسنة ١٩٨١ ، والمقصود بهذه السلع : التبغ ومشتقاته من سجاير وسيجار وغير ذلك ، وسواء كانت هذه السلع مصنعة أم من المواد الخام .

أولا: خصائص الإعفاء المقرر من الضريبة

١- إعفاء مؤقت:

وقد نصت على ذلك صراحة المادة الثالثة سالفة الذكر ، فالمستورد للتبغ أو مشتقاته تُردُّ له قيمة التأمين النقدي أو الضمان المصرفي (وهي تعادل قيمة الضريبة المستحقة) إذا التزم بالشروط التي حددها القانون ولائحته التنفيذية والتي سنوضحها فيما بعد . وذلك يماثل ما يعرف في الفقه الضريبي بنظام السماح المؤقت الذي يدرس كأحد الاستثناءات التي ترد على مبدأ عمومية الضريبة الجمركية .[1]

ومما يؤكد تأقيت هذا الإعفاء أن المشرع لم ينص على منح أي إعفاء نهائي من الضريبة نظرا لعينيتها كما سبق أن أشرنا . وحتى الإعفاءات المقررة بمقتضى إتفاقيات التعاون الاقتصادي والإزدواج الضريبي،لم يسمح المشرع بتقريرها في الحالة التي نحن بصددها (وهي إستيراد التبغ أو مشتقاته -م ٥ من القانون -) .

كما قرر المشرع الإعفاء المؤقت من الضريبة أيضا إذا تم تصنيع التبغ ومشتقاته داخل الدولة أو استكمل التصنيع فيها ، ثم أعيد التصدير إلى الخارج بعد التصنيع أو استكمال التصنيع (م٢ المعدلة بالقانون رقم ١٢ لسنة ١٩٩٤) .

٢- إعفاء موضوعي وليس شخصيا:

فالإعفاء يكون شخصيا إذا كان شخص المستورد محل إعتبار بسبب مكانته الإجتماعية أو طبيعة عمله السياسية (مثل إعفاء أصحاب السمو حكام الإمارات من الضرائب الجمركية ، وإعفاء أعضاء السلك الدبلوماسي والقنصلي والهيئات والمنظمات الدولية) . أما الإعفاء الموضوعي أو العيني فهو الذي يتقرر بالنظر إلى نوع السلع المستوردة والغرض من الإستيراد .

ولما كانت الضريبة الإتحادية على التبغ ومشتقاته تعتبر ضريبة عينية وليست شخصية - كما سبق أن أشرنا - فإن شخص المستورد لهذه السلع ليس

---

(١) مقتضى هذا المبدأ أن تفرض الضرائب الجمركية على كافة السلع التي تدخل إلى إقليم الدولة في حالة الإستيراد أو تخرج منه في حالة التصدير .

محل إعتبار ، حيث أن الضريبة تفرض على سلعة معينة بالذات ، ومن ثم فإن الإعفاء المؤقت هنا يتم بالنظر إلى طبيعة السلعة وليس بالنظر إلى شخص المستورد [1] . كما أن تقرير الإعفاء بعد إعادة التصدير - في حالة التصنيع أو تكملة التصنيع - ربما قصد به تشجيع التصنيع بصفة عامة ، ودعم الحركة التجارية بصفة خاصة ، وهذه أهداف موضوعية .

٣- إعفاء وجوبي وليس جوازيا :

ويقصد بالأول ذلك الإعفاء الذي يتقرر بمقتضى القانون وتلتزم دائرة الجمارك بمنحه للمستفيد . أما الإعفاء الجوازي فهو ذلك الذي يتقرر منحه أو منعه وفقا للتقدير المطلق أو النسبي للدائرة الجمركية ، حسب الظروف المحيطة بكل حالة على حده .

ويلاحظ أن الإعفاء المؤقت من الضريبة الجمركية على التبغ ومشتقاته يعتبر إعفاءاً وجوبيا لأنه مقرر بمقتضى القانون إذا توافرت الشروط اللازمة للإستفادة منه .

ثانيا: شروط الإستفادة من الإعفاء المؤقت

حددت مواد القانون واللائحة التنفيذية أربعة شروط يجب أن تتوافر حتى يمكن منح الإعفاء المؤقت من الضريبة الإتحادية على التبغ ومشتقاته ، هذه الشروط هي :

الشرط الأول : أن يكون إستيراد هذه السلع قد تم بقصد إعادة تصديرها إلى الخارج . ويستوي في ذلك أن تكون إعادة التصدير لهذه السلع بحالتها أو بعد إعادة تصنيعها ، أي تحويلها من التبغ الخام إلى سجائر أو سيجار ، أو تكملة تصنيعها إذا ما كانت قد استوردت في صورة غير تامة الصنع .

---

(١) ولعل مما يؤكد ذلك ما ورد في نص الفقرة الثانية من المادة الثانية المعدلة بالقانون الإتحادي رقم (١٢) لسنة ١٩٩٤ من أنه "... ويعفى من الضريبة ما يتم تصديره من هذه السلع إلى خارج الدولة". ويتضح من ذلك أن محل الإعفاء هو السلع المصدرة وليس شخص المستورد .

الشرط الثاني : إلتزام المستورد بأن يودع لدى الجهة المختصة بتحصيل الضريبة تأمينا نقديا ، أو ضمانا مصرفيا (خطاب ضمان من أحد المصارف يتعهد فيه المصرف بسداد قيمة التأمين في حالة الإستحقاق) . ويلاحظ هنا أن الجهة المختصة بالتحصيل هي وزارة المالية والصناعة ، وأن قيمة التأمين النقدي تعادل قيمة الضريبة المستحقة (م٢٥ من اللائحة التنفيذية) .

وطبقا للفقرة الثالثة من المادة ٢٥ من اللائحة التنفيذية للقانون ، يجوز الاستثناء من هذا الشرط في الحالة التي يُثبت فيها المستورد أن عملية إعادة التصدير سوف تتم خلال أسبوعين من تاريخ وصول البضاعة إلى ميناء الوصول بالدولة ، مع صدور موافقة على هذا الإستثناء (وبالتالي عدم دفع التأمين النقدي أو الضمان المصرفي) من وكيل وزارة المالية والصناعة . [1]

الشرط الثالث : أن لا تزيد المدة التي تفصل بين تاريخ الاستيراد (وهو تاريخ تسليم البضاعة في ميناء الوصول بالدولة)،وتاريخ إعادة التصدير عن سنة . ومع ذلك فقد أجازت الفقرة الرابعة من المادة (٢٥) من اللائحة التنفيذية أن تتم إعادة التصدير بعد فترة تزيد عن السنة ، إذا قدم المستورد أو وكيله من البيانات والدلائل التي تثبت إستحالة إعادة التصدير في الموعد المحدد بسبب ظروف قهرية لا دخل لإرادة المستورد أو وكيله فيها ، وفي هذه الحالة أيضا يشترط أن تصدر موافقة على ذلك بقرار من وكيل وزارة المالية والصناعة . [2]

الشرط الرابع : أن يقدم المستورد بيان جمركي عن البضاعة الواردة يوضح به أنها برسم إعادة التصدير (م٢٦ من اللائحة التنفيذية) ، وبصفة عامة ، فإنه

---

(١) ونرى أن يكون هذا الإستثناء في أضيق الحدود ، وبعد التأكد من قدرة المستورد على إعادة التصدير خلال هذه المدة القصيرة .

(٢) عادة ما لا تثار أية مشكلات إذا ما تمت إعادة التصدير للبضاعة بحالتها خلال المدة المحددة . وفي الحالة التي تتم فيها إعادة التصدير بعد تصنيع المادة الخام أو إستكمال تصنيعها داخل الدولة ، فإن ذلك قد يؤدي إلى تغيير معالم الأصناف المستوردة بحيث يصعب الاستدلال على حقيقتها . وهنا فإن الحكم النهائي في هذه المسألة يكون وفقا لما تراه دائرة الجمارك المختصة بعد الفحص والتدقيق الذي تجريه في هذا الشأن . وتيسيرا على المستوردين ودائرة الجمارك ، ومراعاة لطبيعة العمليات الصناعية وما تحدثه حتما من تغيير في المواد الخام (أو المواد غير مكتملة الصنع) بعد إتمام تصنيعها تمهيدا لإعادة تصديرها ، يمكن الإسترشاد بما ورد في قانون الجمارك المصري (رقم٦٦ لسنة ١٩٦٣) من أن إعادة التصدير تكون متحققة إذا كانت المنتجات المصدرة مما تدخل في صنعها عادة الأصناف المستوردة ذاتها .

يجب على المستورد أو وكيله أن يقدم للجمرك عند التخليص على البضاعة جميع المستندات المثبتة لصحة قيمة البضاعة مضافا إليها قيمة الشحن والتأمين وغيرها من المصروفات مشفوعة بنسخة مترجمة باللغة العربية (وذلك لتمكين الجمارك من حساب قيمة الضريبة المستحقة عند الإستيراد) . وفي حالة إعادة التصدير ، وطبقا للمادة ٢٧ من اللائحة ، يشترط أن يقدم المستورد أو وكيله إلى دائرة الجمارك بوليصة شحن البضاعة خارج الدولة .

إذا توافرت الشروط السابقة ، كان الإعفاء المؤقت واجب المنح ، وهذا يعني رد قيمة التأمين النقدي أو الضمان المصرفي ، وبعبارة أخرى فإن الضريبة تضحي غير مستحقة الأداء . ولما كانت الواقعة الرئيسية في طلب إعادة التأمين أو الضمان هي إعادة التصدير ، فإن منح الإعفاء يتحقق سواء كان من تقدم ببوليصة الشحن للخارج إلى دائرة الجمارك المستورد نفسه أو وكيله . [1]

ثالثا: سقوط الحق في منح الإعفاء المؤقت

يسقط الحق في الاستفادة من الإعفاء المقرر من الضريبة الإتحادية على واردات التبغ ومشتقاته ، وبالتالي تصبح الضريبة مستحقة الأداء (أي لا ترد قيمة التأمين النقدي أو الضمان المصرفي) [2] ، في الحالات الآتية :

الحالة الأولى : إذا لم تتم إعادة التصدير للبضاعة (سواء بحالتها أو بعد تصنيعها) نتيجة بيع البضاعة أو إستهلاكها في الداخل .

الحالة الثانية : إذا مضت مدة أكثر من سنة من تاريخ وصول البضاعة المستوردة إلى ميناء الوصول بالدولة ، دون أن يقوم المستورد أو وكيله بتقديم ما يثبت الحصول على موافقة من وكيل وزارة المالية والصناعة تفيد السماح بإطالة المدة أكثر من سنة دون إعادة التصدير لأسباب لا إرادية .

---

(١) وإذا قام بإعادة التصدير شخص آخر (بخلاف المستورد أو وكيله) يكون المستورد قد باع له البضاعة لتصنيعها أو تكملة تصنيعها ، فإن الإعفاء المؤقت يتحقق أيضا لصالح من إلتزم في البداية بتقدم قيمة التأمين النقدي أو الضمان المصرفي .

(٢) عدم رد الضمان المصرفي يعني ثبوت حق إدارة الجمارك في مطالبة المصرف الذي قدم الضمان بسداد قيمته (أي قيمة الضريبة المستحقة) .

الحالة الثالثة : إذا لم يتمكن المستورد – بعد وصول البضاعة إلى الدائرة الجمركية – من تقديم التأمين النقدي أو الضمان المصرفي . وفي هذه الحالة ، وطبقا للمادة (٢٢) من اللائحة التنفيذية ، يكون من حق دائرة الجمارك أن تقوم ببيع البضاعة بالمزاد العلني وإستيفاء قيمة الضريبة المستحقة [1] ، وذلك إذا لم يقم المستورد بالتخليص على البضاعة المستوردة خلال أربعة شهور من تاريخ تفريغها في الدائرة الجمركية .

الحالة الرابعة : إذا تخلف المستورد أو الوكيل عن تقديم البيان الجمركي [2] أو تأخرا في تقديمه خلال مدة أربعة شهور من تاريخ تفريغ البضاعة بالدائرة الجمركية . وهنا أيضا ، وطبقا للمادة (٢٢) من اللائحة ، يكون للجمرك الحق في بيع البضاعة بالمزاد العلني وتحصيل قيمة الضريبة المستحقة من قيمة البيع .

---

(١) والتي تحسب في هذه الحالة على أساس السعر الذي تم به البيع في المزاد العلني .

(٢) أي البيان الجمركي الذي يوضح أن البضاعة المستوردة برسم إعادة التصدير ، وقد اشرنا إلى هذا البيان في الشرط الرابع من شروط منح الإعفاء المؤقت .

المبحث الرابع
تحصيـــل الضريبـــة

في غير حالة الإعفاء المؤقت التي عرضناها تفصيلا فيما سبق ، أي في الحالات التي يتم فيها إستيراد التبغ ومشتقاته من الخارج لإستهلاكه في داخل الدولة سواء بحالته لدى الإستيراد أو بعد تصنيعه أو تكملة تصنيعه ، تصبح الضريبة مستحقة الأداء وبصفة نهائية .

وطبقا للمادة (٣ مكررا) التي تمت إضافتها بمقتضى المادة الثانية من القانون الإتحادي رقم (١٢) لسنة ١٩٩٤ يتم إقتسام حصيلة الضريبة مناصفة بين الحكومة الإتحادية والحكومة المحلية التي تم تحصيل الضريبة في أحد موانئها ، أو تم إنتاج السلع فيها ، وقبل هذا التعديل كانت الضريبة تحصل لصالح الحكومة الإتحادية .

وقد وردت القواعد المتعلقة بالتحصيل في المادة رقم (٤) من القانون الإتحادي رقم ١١ لسنة ١٩٨١ ، حيث نصت على أنه "تقوم وزارة المالية والصناعة بالتعاون مع دائرة الجمارك المحلية في كل إمارة بتحصيل الضريبة المقررة بموجب هذا القانون" .

كما نصت المادة (٣ مكرراً) سالفة الذكر على أنه "يؤدي من إيرادات الضريبة المذكورة ٥٠٪ (خمسون في المائة) إلى وزارة المالية والصناعة وتؤدي ألـ ٥٠٪ الباقية إلى الحكومة المحلية التي تم تحصيل الضريبة في أحد موانئها أو تم إنتاج السلع فيها ، وتتولى وزارة المالية والصناعة تعيين مراقبين ماليين في الموانئ البحرية والجوية والبرية في الدولة لمراقبة وتنفيذ أحكام هذا القانون" . وقد تكفلت اللائحة التنفيذية للقانون (المواد من ١٦ إلى ٢١) بإضاح الإجراءات والأحكام المتعلقة بالتحصيل وضماناته .

وقبل إيضاح هذه الإجراءات وتلك الأحكام المتعلقة بالتحصيل وضماناته . يحسن أولا أن نلقي لمحة ضوء على الواقعة المنشئة للضريبة من ناحية . وسعرها من ناحية أخرى .

أولا: الواقعة المنشئة للضريبة

في الضرائب الجمركية بصفة عامة ، تتمثل الواقعة المنشئة للضريبة في الإفراج عن البضائع المستوردة أو المصدرة ، أي عند دخولها إلى حدود الدولة وتخصيصها للإستعمال أو للإستهلاك في حالة الإستيراد ،أو عند خروجها من حدود الدولة بصفة نهائية للإستعمال أو للإستهلاك في العالم الخارجي في حالة التصدير .[1]

وفي الضريبة التي نحن بصدد بيان أحكامها ، تتمثل الواقعة المنشئة لها في واقعة إستيراد التبغ ومشتقاته ، أي واقعة تسليمها في ميناء الوصول بالدولة طبقا لنص المادة (٢) من القانون . ولما كانت واقعة وصول السلعة فقط إلى الميناء لا تكفي لفرض الضريبة عليها طبقا للقواعد العامة ، فإن اللائحة التنفيذية للقانون قد زادت الأمر وضوحاً وتحديداً عندما قررت أنه "بالنسبة للبضاعة التي تسحب من المناطق الحرة أو المستودعات يجب نقلها إلى داخل الدولة بعد سحبها إلى الدائرة الجمركية وذلك لإتمام إجراءات سداد الضريبة عليها ، وتعتبر هذ البضاعة كأنها مستوردة من الخارج لأول مرة وتسري الضريبة عليها وقت سحبها" . ويتضح من ذلك أن الواقعة المنشئة للضريبة هي واقعة سحبها من منطقة الميناء إلى داخل الدائرة الجمركية من أجل إتمام إجراءات سداد الضريبة عليها ، ومن أهم هذه الإجراءات هو بالطبع تقدير قيمتها .

ثانيا: سعر الضريبة

عند فرضه لهذه الضريبة ، إختار المشرع الإتحادي أن يقرر لها سعرا نسبيا ثابتا يطبق على القيمة الإجمالية للسلعة المستوردة (أي ثمن شرائها مضافا

---

(1) ويعني ذلك أن مجرد إدخال السلع الأجنبية للدائرة الجمركية دون الإفراج عنها للإستعمال أو الإستخدام في داخل الدولة لا يحقق الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية ، ومن ثم فإن واقعة بيع البضائع المستوردة أو شرائها داخل الدائرة الجمركية ليست واقعة منشئة للضريبة الجمركية سواء كان من صدر منه التصرف يتمتع بالإعفاء من الضريبة أو لا يتمتع به ، ذلك لأن البضائع تعتبر بالمعنى الجمركي خارج حدود الدولة طالما لم تسحب من مكان إيداعها للتصرف فيها داخل البلاد ، إذ قد يعاد تصديرها إلى الخارج قبل إدخالها البلاد ، فلا تستحق عنها ضرائب جمركية ، وإنما تعتبر البضاعة أنها قد دخلت حدود الدولة وتستحق عنها بالتالي الضرائب الجمركية عند الإفراج عنها لتخصيصها للإستعمال أو للإستهلاك الداخلي . راجع في ذلك : النقض المصري رقم ١١١ بتاريخ ١٩٦٢/٥/٣١ ، المكتب الفني لمحكمة النقض المصرية ، السنة ١٣ ، ص٧٤٩ ، مشار إليه عند د. محمد حافظ الرهوان ، الضرائب والرسوم ، مرجع سابق ، ص ٢١٩ .

إليه تكاليف الشحن والتأمين ، وهي ما تعرف بالقيمة سيف C.I.F) . ومن ثم فإن هذه الضريبة تعتبر قيمية وليست نوعية . [1]

وفي ظل القانون الإتحادي رقم (١١) لسنة ١٩٨١ ، وطبقا للمادة الثانية منه ، كان هذا السعر ٣٠٪ ، وقد استمر تطبيق هذا السعر حتى أوائل نوفمبر ١٩٩٤ ، إذ صدر القانون الإتحادي رقم (١٢) لسنة ١٩٩٤ مقرراً في مادته الأولى إستبدال المادة الثانية في القانون السابق بمادة جديدة بمقتضاها(الفقرة الأولى) أصبح السعر ٥٠٪ يطبق أيضا على القيمة سيف، للمواد المستوردة من التبغ ومشتقاته . وبهذا تكون نسبة الزيادة في السعر الجديد عن السعر القديم نحو ٦٧٪ .

وفي الفقرة الثانية من ذات المادة أورد المشرع نصا جديدا لم يكن موجودا في القانون الإتحادي السابق . ويقرر هذا النص "وتفرض ضريبة مقدارها ٥٠٪ (خمسون في المائة) من قيمة تكلفة إنتاج السلعة في حال تصنيعها أو تكملة تصنيعها داخل الدولة ، **مع مراعاة ما يكون قد فرض من ضريبة على المواد الداخلة في التصنيع** ، ويعفى من الضريبة ما يتم تصديره من هذه السلع إلى خارج الدولة .

إن الأخذ بالمعنى الحرفي للفقرتين الأولى والثانية ، ولا سيما أن الفقرة الثانية قد بدأت بحرف العطف (الواو) ، مما يعني أن الحكم الذي ورد فيها يطبق بالاضافة إلى الحكم الذي ورد بالفقرة الأولى [2] ، فإن ذلك يعني أن المستورد للتبغ ومشتقاته :

١- إما أن يدفع الضريبة مرة واحدة عند إستيراده لهذه المواد ثم التصرف فيها بعد ذلك للإستهلاك في الدخل .

٢- وإما أن يدفع الضريبة مرتين : مرة عند الإستيراد ، ومرة أخرى إذا ما قرر هو نفسه أن يقوم بتصنيعها أو تكملة تصنيعها داخل الدولة . وفي

---

(١) من أهم عيوب الضريبة الجمركية النوعية أنها لا تحقق العدالة ، كما أن حصيلتها تظل ثابتة رغم تغير قيمة السلع الخاضعة لها مما يستدعي إعادة النظر في مقدارها من وقت لآخر ، وتغييرها بتغير قيمة هذه السلع ، وخاصة في أوقات التضخم وإنخفاض من قيمة النقود .

(٢) تنص الفقرة الأولى من المادة الثانية على أنه "يحدد سعر الضريبة بنسبة ٥٠% (خمسين في المائة) من ثمن إستيراد السلعة محسوبا على أساس تسليمها في ميناء الوصول بدولة الإمارات العربية المتحدة في حال إستيرادها من الخارج" .

هـذه الحالـة الأخـيرة (التصنيـع أو تكملـة التصنيـع) سـتكون الضريبـة المدفوعة ضريبة على الإنتاج أو التصنيـع وليسـت ضريبـة جمركيـة علـى الإستيراد .

ولا شك أن التسليم بذلك يؤدي إلى تعرض المستورد أو خضوعه للإزدواج الضريبي الفعلي ، وإن كان غير خاضع للإزدواج الضريبي القانوني .[1]

إلا أن التأمل في العبارة التي أوردها المشرع في النص السابق للمادة الثانية (الفقرة الثانية) والتي تقرر "مع مراعاة ما يكون قد فرض مـن ضريبـة علـى المواد الداخلة في التصنيع " يعني أن المستورد نفسه إذا قام بالتصنيع ، فإنه لـن يدفـع ضريبة أخرى على الإنتاج أو التصنيع ، طالما أن الضريبة الـتي سبق وأن دفعـها عند الإستيراد يجب أن تؤخد في الإعتبار ، أي يجب أن تخصم ولا يتكرر دفعها عند الإنتاج .

فإذا اختلف شخص المستورد عن شخص المنتج أو المصنع ، فـإن مقتضـى إضافة الفقرة الثانية إلى الفقرة الأولى ، يمكن أن يفهم منه أن كـلا مـن الشخصـين سيدفع ضريبة مستقلة عن الآخر ، حيث يدفع الأول الضريبـة الإتحاديـة المقـررة على واردات التبغ ومشتقاته ، ويدفع الثـاني (المنتـج) الضريبـة الإتحاديـة علـى تصنيع التبغ ومشتقاته .

والواقع أن هذا المعنى الأخير هو الأقـرب إلى المنطـق ، ولكـن الأخـذ بـه يقتضي تعديل النص بما يؤدي إلى التمييز بين المكلفـين بـالضريبتين ، أو تعديلـه بما يؤدي إلى تكليف ذات الشخص بالضريبتين معا إن توافرت فيه صفة المستورد والمصنِّع معا .

ثالثا: أحكام التحصيل وضماناته

وهنا سنعرض أولا لقواعد تقدِير الضريبة ، ثم نتتبع ذلـك بإيضـاح قواعـد التحصيل من ناحية ، ثم بيان ضماناته من ناحية أخرى .

---

[1] يتحقق الإزدواج الضريبي القانوني إذا توافرت شروط أربعة هي : وحدة الشخص ، وحـدة المـادة الخاضعة للضريبة ، وحدة المناسبة التي تفرض عنها الضريبة،وحدة الضريبة ذاتها ودفعها أكثر من مرة. ونظرا لتخلف الشرطين الأخيرين ، فإننا نكون أمام إزدواج فعلي وليس قانونيا (لأن ذات الشخـص (المستورد) سيدفع هنا ضريبتين مختلفتين عن نفس المادة مع إختلاف مناسبة الدفع .

١- قواعد التقدير [١] :

يتمثل وعاء الضريبة الإتحادية على واردات التبغ ومشتقاته – وكما سبق أن أشرنا – في القيمة الإجمالية للمستورَد من هذه المواد . ويمكن تحديد قيمة هذا الوعاء ، تمهيدا لحساب قيمة الضريبة المستحقة ، على أساس ما ورد من قواعد في المواد ٧، ٨، ٩ من اللائحة التنفيذية للقانون ، نوضحها فيما يلي :

(أ) تتحدد قيمة البضاعة بالقيمة "سيف" [٢] ، فهي تشمل السعر الحقيقي للبضاعة المدفوع أو المتفق عليه بالعملة المفتوح بها الإعتماد المستندي مضافا إليه مصاريف الشحن والتأمين حتى ميناء الوصول في الدولة . ويتم تحويل هذه القيمة إلى الدرهم على أساس السعر المعادل للعملة الأجنبية . أي على أساس سعر الصرف المعلن في التاريخ الذي يتم فيه سداد الضريبة المستحقة .

(ب) إذا تعذر التحقق من سعر البضاعة ، أو في حالة الشك في هذا السعر عند التدقيق في المستندات المرفقة مع البيان الجمركي ، فيقدر السعر بواسطة مثمنين من قبل الجمارك على أساس أقرب قيمة معادلة يمكن التحقق منها ، وذلك بالاستعانة بالأسعار العالمية لتلك البضاعة أو بأية وسيلة أخرى .

(ج) يجوز تخفيض قيمة البضاعة المستوردة ، وبالتالي تخفيض مقدار الضريبة الجمركية المستحقة ، وذلك في حالتين :

---

(١) يمكن هنا أن نشير إلى أن تقدير وعاء الضريبة يمكن إعتباره ضمن وجود التمييز بين الضرائب المباشرة على الدخل (بصفة خاصة) والضرائب الجمركية على الإستيراد أو التصدير (بصفة عامة) ففي تقدير وعاء الضريبة على الدخل يميز الفقه المالي بين طرق مختلفة هي : طريقة المظاهر الخارجية ، وطريقة التقدير الجزافي (ويطلق على ذلك طرق التقدير التقريبي) ؛ وهناك أيضا : طريقة التقدير الإداري ، وطريقة الإقرار من الممول أو من الغير (ويطلق على ذلك طرق التقدير التحديدي) . راجع تفصيلات ذلك عند د.أحمد جامع ، "علم المالية العامة ..." ، مرجع سابق ، من ص ١٧٧-ص١٨٥ . أما تقدير وعاء الضريبة الجمركية فإنه يرجع بصفة رئيسية إلى جهة الإدارة (أي هيئة الجمارك) حيث يتمثل هذا الوعاء في قيمة السلع المصدرة أو المستوردة (في حالة الأخذ بالضريبة القيمية) ، وفي نوعية هذه السلع (في حالة الأخذ بالضريبة النوعية) .

(٢) تختلف هذه القيمة عما يسمى بالقيمة فوب F.O.B أي قيمة التسليم على ظهر المركب فقط . For warding on Board

الأولى : البضاعة التي يتضح لأصحابها أنها مخالفة للمواصفات التي سبق التعاقد عليها أو أن بها عيوبا ، أو أنها من أصناف أقل جودة أو غير ذلك من الأسباب التي تجعل قيمة البضاعة التي تم إستلامها أقل من القيمة التي تم التعاقد عليها .

وفي هذه الحالة ، ومن أجل تخفيض قيمة البضاعة ، فإنه يشترط أن يقدم المستورد للجمارك المراسلات والتلكسات والمستندات التي أجريت بينه وبين المصدِّر ، والتي تفيد موافقة المصدر على إجراء تخفيض نسبة معينة في قيمة الرسائل المتعلقة بالبضاعة .

الثانية : البضاعة التي تصاب بتلف أثناء الطريق ، وفي هذه الحالة ، فإن الجمارك إذا ما تحققت من التلف الجزئي للبضاعة نتيجة القوة القاهرة أو الحادث الجبري ، فإنها تقوم بتخفيض أو إنقاص الضريبة بنسبة ما لحق بالبضاعة من تلف أو هلاك .

٢- قواعد التحصيل أو سداد الضريبة :

وردت هذه القواعد في المواد : ١٦، ١٧، ١٨، ١٩، ٢٠، ٢١ من اللائحة التنفيذية للقانون ، ويمكن عرضها بإيجاز فيما يلي :

(أ) تسدد الضريبة عن طريق البنوك المفتوح لديها حساب للحكومة الإتحادية بالإمارات المختلفة .[1]

(ب) يكون سداد الضريبة بموجب النموذج المعد لذلك ، ويتم التوقيع على هذا من مدير الجمرك أو من ينوب عنه .

(ج) يقوم المستورد أو الوكيل بتسليم أصل إشعار البنك الذي يفيد سداد الضريبة وفقا لأصل النموذج إلى الجمرك ، وذلك ليتم بموجبه إتخاذ الإجراءات اللازمة للإفراج عن البضاعة .

---

[1] وقد حدد المادة (١٦) من اللائحة البنوك الموجودة في الإمارات المختلفة ، والتي يتم تسديد قيمة الضريبة المستحقة على أرقام حسابات معينة في كل بنك منها ، ويتم إيداع الضريبة في الحساب المفتوح بالبنك الذي يقع بدائرة الإمارة الكائن بها الدائرة الجمركية المذكورة في النموذج المعد للدفع ، وذلك مقابل الحصول على إشعار من البنك بما يفيد الإيداع .

(د) ترفق صورة من البيان الجمركي مع النسخة الأصلية من المستندات التي يلتزم المستورد أو وكيله بتقديمها عن البضاعة المستوردة ، وذلك مع أصل إشعار البنك الذي يفيد إيداع الضريبة لحساب الحكومة لدى البنك بالإضافة إلى نسخة من النموذج المعد للدفع .[1]

(هـ) إذا تبين أن الضريبة التي تم تحصيلها أقل من الضريبة المستحقة فعلا عن طريق السهو أو الخطأ أو لأي سبب آخر ، إلتزم الشخص المكلف بسداد الضريبة بدفع الفرق خلال مدة لا تجاوز شهرين من تاريخ مطالبته بذلك .

(و) إذا حدث خلاف بين المستورد أو الوكيل وبين الجمرك على قيمة البضاعة لأسباب تبرر ذلك ، ففي هذه الحالة تحصل الضريبة نقدا بصفة أمانة حتى لا تتعطل البضاعة بالجمرك . وعلى المثمن تقدير الأمانة على أساس القيمة التي يحددها الجمرك للضريبة مضافا إليها ١٠٪ (عشرة في المائة) من هذه القيمة ، وتحدد للمستورد أو الوكيل مدة شهر لإحضار المستندات المؤيدة لوجهة نظره ، فإذا انتهت هذه المدة دون تقديم هذه المستندات تسجل الأمانة إيرادا .

والواقع أن هذه الإضافة بواقع ١٠٪ لا يوجد أي تبرير منطقي لفرضها . اللهم إذا كان التبرير يتمثل في حث المستورد على تقديم المستندات التي تؤيد وجهة نظره .[2]

٣- ضمانات التحصيل :

في الوقت الحاضر ، وفي جميع النظم الضريبية المعاصرة يتم تحصيل الضريبة نقدا لا عينا ، وذلك لتحقيق المزايا المتعددة للتحصيل النقدي وتجنب العيوب الكثيرة للتحصيل العيني[3] . ويكاد يكون الإستثناء الوحيد على مبدأ

---

(١) وترسل هذه الأوراق إلى مقر وزارة المالية والصناعة في أبوظبي وفي دبي ليتم التدقيق وإجراء القيود المحاسبية اللازمة .

(٢) راجع في هذا الرأي أيضا : د. محمد حافظ الرهوان ، الضرائب والرسوم ، مرجع سابق ، ص ٤٠١ .

(٣) ومن أهم العيوب المترتبة على التحصيل العيني : زيادة تكاليف التحصيل ، تعرض الحصيلة العينية للتلف إذا كانت من المواد القابلة للهلاك والتلف ، عدم تحقيق العدالة بين الممولين ، عدم التماثل بين وحدات المواد المستخدمة في السداد ، صعوبة إدخال الإعتبارات الشخصية عند فرض الضرائب التي تدفع عينا .

التحصيل النقدي هو ما تنص عليه بعض التشريعات الضريبية من جواز قبول السندات الحكومية أو تلك التي تضمنها الحكومة وفاءً لدين بعض الضرائب المعينة ، ويقصد بهذا أساسا تثبيت أسعار هذه السندات ، بالاضافة إلى الترغيب في الإكتتاب فيها .[١]

ونظرا لما يمثله تحصيل الضريبة من أهمية بالغة كمورد رئيسي لتمويل الإنفاق العام بالإضافة إلى الأهداف الأخرى التي يحققها ، فإن التشريعات الضريبية المعاصرة تحيط هذا التحصيل بضمانات كثيرة من أهمها – وبصفة عامة –[٢] (تقرير حق إمتياز عام للخزانة العامة على كافة أموال المكلفين ، تقرير التحصيل الجبري بالطريق الإداري ، تقرير طريقة الحجز من المنبع من أجل تحصيل الضريبة ، تقرير قاعدة الدفع أولا ثم المطالبة بإسترداد غير المستحق بعد ذلك ، تقرير عقوبات مالية وجنائية على التهرب الضريبي أو التخلف عن أداء الضريبة في المواعيد المحددة قانونا ...الخ) .

وفي مجال الضريبة الإتحادية على واردات التبغ ومشتقاته ، نلاحظ أن ضمانات كثيرة قد كفلها القانون الإتحادي رقم ١١ لسنة ١٩٨١ (م٦) ، وكذلك اللائحة التنفيذية للقانون (المواد ٥، ٦، ١٥، ٢٢، ٢٣، ٢٤، ٢٨–٣٤) من أجل تحصيل هذه الضريبة .

ويمكن إجمال هذه الضمانات في ثلاثة أنواع تمثلت في :

(أ) الإجراءات الجمركية التي يجب إتباعها من قبل كل من سلطات الجمارك من ناحية والمستورد للبضاعة من ناحية أخرى .

(ب) بيع البضاعة بالمزاد العلني بسبب مخالفات إرتكبها المستورد أو خشية تلف البضاعة .

(ج) العقوبات المالية والجنائية (البدنية) المقررة على التهرب من الضريبة أو مخالفة أحكام القانون .

---

(١) وحتى في مجال هذا الإستثناء نجد هذه التشريعات تقيد من تطبيقه وذلك بتحديد حداً أقصى لما يجوز الوفاء به من دين الضريبة في صورة سندات حكومية . راجع : د. أحمد جامع – مرجع سابق ، ص ٢٥٦ .

(٢) أي بالنسبة لكل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة .

ويمكن إيجاز هذه الضمانات فيما يلي :

(أ) الإجراءات الجمركية واجبة الإتباع :

فيما يتعلق بسلطات الجمارك ، نجد أن اللائحة التنفيذية قد أوجبت على هذه السلطات : التأكد من ومتابعة رسو السفن في الدائرة الجمركية ، وإذا كانت البضاعة المستوردة يتم إدخالها للبلاد عن طريق البر يكون واجبا على السلطات الجمركية توجيه هذه البضاعة إلى أقرب دائرة جمركية في الحدود ، كما يجب على مندوب وزارة المالية والصناعة أن يراجع البضاعة على المانيفستو بعد تفريغ البضاعة من على السفينة .

وفيما يتعلق بالمستورد فإنه يلتزم بـ : تقديم البيان الجمركي "بيان الترسيم" وكشف الإستيراد من أصل وخمس صور عن البضاعة المستوردة مع استيفاء جميع البيانات الموجودة ببيان أو كشف هذه البضاعة قبل البدء في إتخاذ الإجراءات الجمركية عليها ، كما لا يجوز له تغيير البيانات المدونة في هذا البيان أو كشف الإستيراد بعد تقديمها إلى الجمارك ، وكذلك يجب على المستورد أو وكيله إيضاح القيمة الحقيقية أو المتفق على دفعها للبضاعة معبأة جاهزة للشحن في ميناء التصدير وذلك بعملة البلد المصدر [1] مضافا إليها مصاريف الشحن والتأمين وغيرها حتى ميناء الوصول بالدولة ، كما يلتزم المستورد أو الوكيل بتقديم جميع المستندات المثبتة لصحة قيمة البضاعة مشفوعة بنسخة مترجمة باللغة العربية . [2]

(ب) البيع بالمزاد العلني :

وتقوم دائرة الجمارك بذلك إذا إمتنع المستورد عن تقديم البيان الجمركي أو تأخر في تقديمه ، أو لم يحضر لسحب البضاعة خلال أربعة شهور من تاريخ تفريغ البضاعة بالدائرة الجمركية . ومن حصيلة البيع يتم خصم الضريبة

---

(١) أو بأية عملة أخرى يمكن تحويلها إلى درهم الإمارات .

(٢) وتشمل هذه المستندات : القواتير الأصلية ، شهادة المنشأ ، بوليصة التأمين ، بيان التعبئة لكل طرد على حده ، بوليصة الشحن ، قائمة الأسعار إن وجدت ، صورة من نموذج الاعتماد المستندي ، أو مستندات تحويل القيمة من البنك . وتلتزم دائرة الجمارك بفحص هذه المستندات صحتها قبل حساب الضريبة المستحقة .

المستحقة وغيرها من الرسوم المحلية المستحقة والتكاليف الأخرى ، ويحفظ الباقي - إن وجد - بصفة أمانة في صندوق الجمرك تحت الطلب لمن يكون له الحق فيه .

كما تقوم الدائرة الجمركية ببيع البضاعة بالمزاد العلني خشية تلفها ، أو إذا كان إستمرار بقائها يعرضها للنقص أو الضياع .

(ج) العقوبات المقررة للتهرب من الضريبة أو لمخالفة أحكام القانون أو اللائحة :

يقصد بالتهرب الضريبي بصفة عامة [1] محاولة الشخص المخاطب بالضريبة عدم دفعها كليا أو جزئيا بإتباع طرق وأساليب مخالفة للقانون وتحمل طابع الغش نحوه . والتهرب بهذا المعنى يمثل سلوكا غير مشروع معاقب عليه ، وهو يختلف عما يسمى بتجنب الضريبة الذي يتمثل في كل سلوك مشروع يجعل الشخص بعيدا عن أن يكون مخاطبا بأحكام التشريع الضريبي كأن يتجنب إحداث الواقعة المنشئة لفرض الضريبة ، أو يستفيد من الثغرات الموجودة في القانون المقرر للضريبة .

أما التهرب الجمركي فيقصد به إدخال البضائع إلى الدولة (في حالة الإستيراد) أو إخراجها منها (في حالة التصدير) بطريق غير مشروع وبدون أداء الضرائب الجمركية المستحقة كلها أو بعضها ، أو تقديم مستندات غير حقيقية تُنقص من قيمة البضاعة المستوردة ، وذلك بالمخالفة للنظم المعمول بها في القوانين واللوائح المطبقة . وقد تضمنت اللائحة التنفيذية للقانون محل الدراسة النص على مجموعة من الحالات والوقائع تمثل تهربا من أداء الضريبة الإتحادية على واردات التبغ ومشتقاته ، هذه الحالات هي :

- إخراج البضاعة من وسائط النقل قبل وصولها إلى أول دائرة جمركية بدون عذر قهري بقصد تهريبها .
- إخفاء البضاعة كليا أو جزئيا ، وعدم مطابقة عدد البضاعة أو نوعها أو جنسها أو مقاسها مع ما هو موضح بالفاتورة المثبتة لكل ذلك . مع حدوث ذلك بقصد التخلص من كل الضريبة أو بعضها .

---

(1) أي التهرب من أداء الضرائب سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة .

* سير وسائل النقل الحاملة للبضاعة في طرق غير مألوفة ، وإنزال البضاعة منها في مواقع خالية من الدوائر الجمركية ، وبدون أسباب قهرية أو ظروف لا إرادية .

أما العقوبات المقررة عن حالات التهرب فهي :

- يعاقب على التهرب من أداء الضريبة المفروضة بموجب هذا القانون أو على الشروع فيه بالحبس لمدة لا تزيد على ستة أشهر وبغرامة تعادل مثلي الضريبة المستحقة . أو بإحدى هاتين العقوبتين ، مع الحكم بمصادرة السلع موضوع التهرب ، فإن لم تضبط حكم على الجاني بما يعادل قيمتها .
- يعاقب على أي مخالفة أخرى بخلاف التهرب الضريبي أو الشروع فيه تقع بالمخالفة لأحكام هذا القانون أو لائحته التنفيذية بغرامة لا تجاوز ٥٠٠ درهم .
- لا تخل العقوبات الموضحة بالبندين السابقين بأية عقوبة أشد ينص عليها قانون آخر . [١]

---

[١] فإذا تعدى المستورد أو الوكيل مثلا بالضرب على أحد موظفي الدائرة الجمركية وأحدث به عاهة مستديمة ، أو أدى الضرب إلى وفاة المجني عليه ، وكانت العقوبة المقرر في القانون الجنائي أو قانون العقوبات الإتحادي أشد من العقوبة المقررة للتهرب من الضريبة الإتحادية على واردات التبغ ومشتقاته ففي هذه الحالة تطبق على المستورد أو الوكيل (الجاني) العقوبة الأشد .

الباب الثاني

الضرائب المحلية (في دبي)

- الضريبة على الدخل
- الضرائب الجمركية .

تقديم :

بعد أن عرضنا في الباب السابق للضرائب الإتحادية متمثلة في الضريبة الإتحادية على السفن كضريبة مباشرة ، والضريبة الإتحادية على واردات التبغ ومشتقاته كضريبة غير مباشرة ، نخصص الباب الحالي لعرض الأحكام المتعلقة بالتشريع الضريبي على المستوى المحلي في إمارة دبي .

والواقع أن وجود تشريعات الضرائب والرسوم المحلية في إمارة دبي كان سابقا على قيام إتحاد الإمارات ، إذ أن قانون جمارك دبي قد صدر في عام ١٩٦٦ ، كما صدر مرسوم ضريبة الدخل في دبي عام ١٩٦٩ . ولأن إكتشاف النفط في إمارة أبو ظبي كان سابقا لإكتشافه في إمارة دبي [١] ، فإن الأهمية النسبية لمساهمة إمارة أبوظبي في الميزانية الإتحادية – بعد قيام الإتحاد – كانت أكبر منها بالنسبة لإمارة دبي ، وكذلك كانت عائدات النفط تشكل القسم الأعظم من الإيرادات الإتحادية [٢] . وبعد إكتشاف النفط في إمارة دبي وتصديره لأول مرة عام ١٩٦٩ كانت الأهمية النسبية لمساهمة كل من الضرائب والرسوم في إجمالي الإيرادات الحكومية في إمارة دبي أكبر – وعلى نحو واضح – من تلك الأهمية النسبية للضرائب والرسوم في الميزانية الإتحادية [٣] . إن ذلك يوضح الأهمية الخاصة التي كانت وما زالت تحتلها الضرائب والرسوم كمصدر من مصادر الإيرادات الحكومية في إمارة دبي .

---

(١) إكتشف النفط في إمارة أبوظبي في بداية الستينات ، وبدأ تصديره إعتبارا من عام ١٩٦٢ . أما بالنسبة لإمارة دبي ، فقد تم تصدير النفط لأول مرة عام ١٩٦٩ ، ولم يتم تصديره بكميات تجارية إلا في عام ١٩٧٤ .

(٢) حيث بلغت نسبة هذه العوائد نحو ٩٥% من أجمالي الإيرادات الحكومية . راجع في ذلك . د. إبراهيم عمر التني ، إقتصاديات الإمارات ، مرجع سابق ، ص ١٦ .

(٣) في عام ١٩٧٣ بلغت الميزانية الإتحادية ٥١٠ مليون درهم ساهمت فيها إمارة أبوظبي بمبلغ ٤٤٠ مليون درهم وإمارة دبي بمبلغ ٦٠ مليون درهم ، في حين أن الباقي وقدره ١٠ مليون درهم كان مصدره الضرائب والرسوم الإتحادية (اي بنسبة ٢% فقط من حجم الإيرادات في الميزانية الإتحادية) . أما في إمارة دبي فقد بلغت نسبة الضرائب والرسوم في إجمالي إيرادات حكومة دبي عام ١٩٧٢ حوالي ٢٥% ، بينما كانت في إمارة أبو ظبي في نفس الفترة ٢% . راجع د. محمد عزيز ، أنماط الإنفاق والاستثمار في أقطار الخليج العربي – القاهرة – ١٩٧٩ ، ص٦٢ – مشار إليه عند د.محمد حافظ الرهوان – مرجع سابق – ص ١١ .

وبعد إنشاء المنطقة الحرة بجبل علي (التابعة لإمارة دبي) بمقتضى القانون رقم (١) لسنة ١٩٨٠ ، وإنشاء سلطة إدارتها بمقتضى القانون رقم (١) لسنة ١٩٨٥ ، صدر القانون رقم (٢) لسنة ١٩٨٦ بشأن الأعمال في المنطقة الحرة بميناء جبل علي ، ليقدم تيسيرات وضمانات وإعفاءات ضريبية للأعمال والمشروعات القائمة بهذه المنطقة ، وليجعل منها منطقة جذب للإستثمارات الوطنية والأجنبية ، أصبحت معها من أهم المناطق الحرة في منطقة الخليج بصفة عامة .

وفي إطار دراستنا في الباب الحالي ، ونظرا للأهمية الخاصة للمعاملة الضريبية لمشروعات الأعمال في المنطقة الحرة بجبل علي ، ودورها في جذب المزيد منها ، فإننا سنخصص لدراستها مبحثا مستقلا في إطار تناولنا لنظام الضرائب الجمركية في دبي ، وبعد أن نكون قد تناولنا بالشرح والتحليل التشريع الضريبي المتعلق بتنظيم ضريبة الدخل في دبي .

ويمكن إذن - وعلى ضوء التقديم السابق - تقسيم دراستنا في هذا الباب إلى فصلين :

الفصل الأول : في الضريبة على الدخل في دبي (ضريبة مباشرة) .

الفصل الثاني : في الضرائب الجمركية في دبي (ضرائب غير مباشرة) .

الفصل الأول
الضريبة على الدخل في دبي

الفصل الأول
الضريبة على الدخل في دبي

فرضت هذه الضريبة بمقتضى مرسوم ضريبة الدخل في دبي الذي صدر عن سمو حاكم دبي في عام ١٩٦٩ وليتم العمل بمقتضى أحكامه في جميع أنحاء إمارة دبي إعتبارا من اليوم الأول من يناير من ذلك العام [١] . وقد أجريت على بعض نصوصه بعض التعديلات البسيطة خلال الأعوام الثلاثة ١٩٧٠، ١٩٧١، ١٩٧٤ . [٢]

ونظرا لأن الأشخاص المكلفين بهذه الضريبة هم الأشخاص المعنويون فقط الذين يمارسون أعمالا أو تجارة في دبي ، وحيث لا يخضع الأشخاص الطبيعيون لأية ضرائب على دخولهم [٣] ، فإن هذه الضريبة تعتبر الضريبة المباشرة الوحيدة التي تسري على دخول الأشخاص المعنوية في دبي ، وخصوصا بعد إلغاء الضريبة المباشرة التي كانت تفرض على مرتبات الفسطينين ومن هم من أصل فلسطيني العاملين في دوائر الحكومة الإتحادية أو المحلية في دبي لصالح الصندوق القومي الفلسطيني ، حيث كانت هذه الضريبة تمثل الضريبة المباشرة الوحيدة التي تفرض على دخول فئة معينة من فئات الأشخاص الطبيعيين في دولة الإمارات العربية المتحدة . [٤]

وقبل أن ندخل في تفصيلات دراسة الأحكام المتعلقة بضريبة الدخل في دبي ، يمكن إبداء بعض الملاحظات العامة على النصوص القانونية المقررة لهذه الأحكام طبقا للمرسوم سالف الذكر ، وذلك فيما يلي :

١- نظرا للمكانة التجارية الهامة التي تمثلها إمار دبي كسوق مفتوحة تقدم تسهيلات كبيرة للمستثمرين العرب والأجانب ، وهو ما يساهم في دعم

---

(١) راجع النص الكامل لهذا المرسوم في جريدة دبي الرسمية ، العدد رقم ٧٣ من ص١-ص١٠ .

(٢) راجع هذه التعديلات في جريدة دبي الرسمية ، العدد رقم ٩٣ ، مايو سنة ١٩٧٤م .

(٣) سواء في دبي أو في الإمارات الأخرى بالدولة .

(٤) ألغيت هذه الضريبة بمقتضى القانون الإتحادي رقم (٨) لسنة ١٩٩٤ ، وكان قد تم فرضها بمقتضى القانون الإتحادي رقم (١٣) لسنة ١٩٧٣ .

التنمية والإرتفاع بمعدلات النمو الاقتصادي كهدف تسعى الإمارة دائما لتحقيقه ، فإن المرسوم قد صدر باللغة الانجليزية واللغة العربية حتى يستطيع رجال الأعمال الأجانب والعرب معرفة أحكامه . إلا أن ذلك قد أثر في صياغته التي اتسمت في كثير من مواضيعها بالغموض وعدم الوضوح .

٢- لم يرافق صدور هذا المرسوم مذكرة إيضاحية تساعد في إزالة الغموض الذي اكتنف بعض نصوصه ، وكذلك فإن هذا المرسوم لم ينص على ضرورة إصدار لائحة تنفيذية توضح الإجراءات واجبة الإتباع من أجل تنفيذ أحكامه .

٣- تضمن هذا المرسوم خمس عشرة مادة فقط ، وهو عدد قليل إذا ما قورن مثلا بعدد مواد قانون الجمارك في دبي (٤٤ مادة) ، أو عدد مواد القانون الإتحادي التجاري والبحري (٤٢٢ مادة) . وإذا كان المشرع في دبي قد استطاع أن يعوض قلة عدد المواد بتقسيم كل مادة إلى عدد كبير من البنود أو الفقرات (تراوحت بين ثلاثة عشر وتسعة عشر بنداً) ، إلا أن ذلك لم يكن كافيا لمراعاة الترتيب الخاص بالتنظيم الفني للضريبة . والمتبع عادة في معظم التشريعات الضريبية ، من حيث تخصيص كل مجموعة من المواد - تحت عنوان فصل مستقل - لمعالجة جانب معين من الجوانب المتعددة للتنظيم الفني للضريبة مثل : وعاء الضريبة ، الأشخاص الخاضعون للضريبة ، سعر الضريبة ، الإعفاءات المقررة من الضريبة ، التكاليف المقرر خصمها وصولا لوعاء الضريبة .... الخ .

وفي دراستنا التحليلية لنصوص مرسوم الضريبة على الدخل في دبي . وفي محاولة من جانبنا لإبراز هذه الجوانب المتعددة للتنظيم الفني للضريبة . يمكن إيضاح ذلك من خلال المباحث التالية :

المبحث الأول : في خصائص الضريبة .

المبحث الثاني : في نطاق سريان الضريبة .

المبحث الثالث : في وعاء الضريبة .

المبحث الرابع : في التكاليف واجبة الخصم من الإيرادات الخاضعة للضريبة .

المبحث الخامس: في الإعفاءات المقررة من الضريبة .
المبحث السادس: في سعر الضريبة والواقعة المنشئة لفرضه .
المبحث السابع : في تحصيل الضريبة وضماناته .

المبحث الأول
خصائص الضريبة على الدخل في دبي

من مجمل النصوص القانونية التي اشتمل عليها المرسوم المنظم لأحكامها ، يمكن إستنباط مجموعة من الخصائص تميز هذه الضريبة ، من حيث طبيعتها ونوعها [١] ، ومدى دوريتها وأسلوب فرض سعرها والمعيار المكاني لفرضها ، وطبيعة الأشخاص الخاضعين لها ، وطريقة تحديد وعائها ... الخ .

ويمكن عرض هذه الخصائص بشيء من التفصيل فيما يلي :

أولا: من حيث الطبيعة والنوع : تعتبر ضريبة مباشرة ونوعية

١- **فهي ضريبة مباشرة** من حيث الطبيعة ، ويرجع ذلك إلى إنطباق المعايير الفقهية العملية عليها بما يجعلها كذلك . فطبقا للمعيار الإداري أو معيار طريقة التحصيل ، نجد الإتصال مباشرا بين المكلف بالضريبة وبين الادارة الضريبية فيما يتعلق بربط الضريبة وتقديرها وتحصيلها . وبالنسبة لمعيار الراجعية أو نقل العبء الضريبي ، نجد أن المكلف بالضريبة على الدخل في دبي لا يستطيع نقل عبأها على شخص آخر غيره ، ومن ثم فإن المكلف القانوني والممول الفعلي يكونان شخصا واحدا [٢] . وكذلك بالنسبة لمعيار مدى ثبات واستقرار المادة الخاضعة

---

(١) نقصد بالطبيعة هنا ما إذا كانت الضريبة مباشرة أو غير مباشرة ، أما النوع فنقصد به ما إذا كانت الضريبة نوعية ، أي تفرض على نوع بذاته من أنواع الدخول بحسب مصدره ، أو أنها عامة تفرض على الدخول الناتجة من جميع المصادر (الضريبة العامة على الإيراد) ، أو أنها ضريبة وحيدة أو واحدة يكتفي المشرع بفرضها على منتجات أحد القطاعات الإنتاجية أو الخدمية مثلا .

(٢) وذلك بخلاف الضريبة الجمركية مثلا (كضريبة غير مباشرة) حيث يستطيع المكلف القانوني بها (المستورد) نقل عبئها إلى الممول الفعلي لها وهو مستهلك السلعة المستوردة .

للضريبة ، نجد أن الضريبة على الدخل تتميز باستقرار ودورية وعائها . وهو ما يميزها عن الضريبة على إستهلاك سلعة معينة بالذات مثلا (كضريبة غير مباشرة) حيث أن واقعة استهلاك هذه السلعة وبالتالي التعرض لدفع الضريبة ، هي واقعة عرضية لا تتميز بالاستقرار والإنتظام والدورية .

وأخيرا ، وطبقا للمعيار العملي فإن الضرائب على الدخل ورأس المال والثروة تعتبر ضرائب مباشرة ، بينما تعتبر الضرائب على التداول والإنفاق والإستهلاك ضرائب غير مباشرة .

٢- **وهي ضريبة نوعية :** لأنها تفرض على نوع معين من الإيرادات الناتجة من مصدر محدد . وقد حددت المادة ٢ بفقرتيها الرابعة والخامسة الأشخاص الخاضعين للضريبة بأنهم الأشخاص المعنويين ، كما حددت الدخل الخاضع للضريبة بأنه صافي الدخل الناتج في دبي لشخص مكلف من جراء ممارسته لتجارة أو لأعمال [١] في دبي .

ويفهم من ذلك ، أن مصدر الدخل ليس العمل فقط أو رأس المال فقط [٢] وإنما هو خليط من العمل ورأس المال معا ، ذلك لأن ممارسة التجارة وكذلك الأعمال التجارية والصناعية تستلزم جهدا ذهنيا وبدنيا من ناحية كما تستلزم قدراً من رأس المال المادي من ناحية أخرى . وفي كثير من الدول تسمى الضريبة المفروضة على هذا النوع من الدخول الناتج عن ذلك المصدر المختلط بالضريبة على الأرباح التجارية والصناعية أو الضريبة على إيرادات شركات الأموال .

ومن ناحية أخرى ، تعتبر الضريبة على الدخل في دبي ضريبة نوعية لأنها تتميز عما يُطلق عليه "الضريبة العامة على الإيراد" والتي تفرض على جميع الإيرادات التي يحصل عليها المكلف خلال فترة زمنية معينة ، غالبا ما تكون عاما . ويلاحظ أن هذه الضريبة يمكن أن تحل محل الضرائب النوعية الأخرى ، ويمكن كذلك ان تفرض مكملة لهذه الضرائب وليست بديلا عنها .

---

(١) ويقصد هنا بإصطلاح الأعمال المفهوم الإنجليزي لكلمة Business .

(٢) فإذا كان الدخل ناتجا عن العمل فقط (العمل التابع) خضع لضريبة المرتبات والأجور ، وإذا كان ناتجا عن رأس مال فقط خضع لضريبة أخرى يتوقف تحديدها على طبيعة رأس المال المنتج للإيراد .

ثانيا: من حيث مدى الإنتظام والدورية : تعتبر ضريبة سنوية :

وقد نص المشرع صراحة على هذه الخاصية في المادة الأولى من المرسوم المقرر لهذه الضريبة ، حيث نصت هذه المادة على أنه "تفرض ضريبة دخل على الدخل الخاضع لها والآيل إلى كل شخص مكلف ، وذلك عن كل سنة ضريبية تنتهي بعد اليوم الأول من كانون الثاني (يناير) ١٩٦٩، بالمعدل المبين فيما بعد".

وطبقا للفقرة الثانية عشرة من المادة الثانية فإن عبارة "سنة ضريبة الدخل" تعني : السنة المبتدئة في أول كانون الثاني (يناير) ١٩٦٩ وكل سنة لاحقة تبتدئ في اليوم الأول من كانون الثاني (يناير) . كما قررت الفقرة الحادية عشرة من ذات المادة أن كلمتي "سنة" و "شهر" على التوالي تشيران إلى التقويم الفريغوري (أي الميلادي) دون سواه .

ويرجع السبب في إعتبار مدة السنة تمثل الفترة الزمنية للمحاسبة الضريبية أن ذلك يتفق مع ما يجري عليه العمل غالبا ، حيث تقوم المنشآت أو الشركات والمشروعات بتحديد نتائج نشاطها من حيث الأرباح أو الخسائر في نهاية السنة الميلادية .

وإذا كانت القاعدة العامة التي قررها مرسوم الضريبة على الدخل في دبي تتمثل في المحاسبة الدورية سنويا عن الضرائب المستحقة (سنوية الضريبة) ، فإن هناك **حالات إستثنائية** ، أجاز فيها المرسوم محاسبة الممول عن فترة زمنية أقل أو اكثر من سنة ، وهذه الحالات هي :

١- حالة بدء النشاط :

وقد ورد النص صراحة على هذا الإستثناء في الفقرة الثانية عشرة من المادة الثانية حيث قرر المشرع : "وفي حالة مباشرة الشخص المكلف ممارسة تجارة أو أعمال في دبي خلال أية سنة ضريبية دخل تبتدئ بعد سريان هذا المرسوم ، فإن عبارة "سنة ضريبة دخل" تشمل المدة ما بين تاريخ تلك المباشرة واليوم الحادي والثلاثين من كانون الأول (ديسمير) التالي" .

ومعنى ذلك أن الشخص المكلف إذا ما بدأ نشاطه أو أعماله في دبي في أول مارس عام ١٩٩٠ مثلا ، فإنه يحاسب في هذه الحالة عن الفترة من أول

مارس وحتى آخر ديسمبر عام ١٩٩٠ (اي عشرة شهور فقط) وهي فترة أقل من سنة .

وجدير بالذكر في هذا المجال أن نشير إلى أن القانون (مرسوم ضريبة الدخل في دبي) لم يشترط ضرورة إتفاق السنة المالية للمنشأة مع السنة الميلادية ، فقد أجاز القانون للشخص المكلف أن يتقدم بطلب للإدارة الضريبية لمحاسبته عن فترة سنة لا تتفق بدايتها ونهايتها مع السنة الميلادية (أي من أول أبريل سنة ١٩٩٠ إلى نهاية مارس سنة ١٩٩١ مثلا) .

وقد ورد النص على ذلك في المادة السادسة التي تقضي بأنه "على كل شخص مكلف أن يحفظ سجلاته على أساس سني ضريبة الدخل إلا إذا صرح المدير للشخص المكلف بناءً على طلبه بحفظ سجلاته على أساس فترة حساب سنوي مختلفة . وفي تلك الحالة فإن تلك المدة المختلفة ستشكل (سنة ضريبة الدخل) فيما يتعلق بذلك الشخص المكلف . وإذا ابتدأت فترة حساب مصرح بها كما ذكر قبل نفاذ هذا المرسوم ، فإن سنة ضريبة الدخل الأولى لذلك الشخص المكلف تشمل ذلك الجزء منها المبتدئ في اليوم الأول من كانون الثاني (يناير ١٩٦٩) [1] . ولن يسحب أي تصريح كهذا صادر عن المدير أو يلغي أو يعدل إلا بناءً على طلب الشخص المكلف" .

ويعني ذلك أن سنة المحاسبة الضريبية (١٢ شهرا) يمكن أن تختلف في بدايتها ونهايتها عن بداية ونهاية السنة الميلادية ، ما دام الشخص المكلف قد طلب محاسبته على أساس ذلك ، ووافقت الادارة الضريبية على طلبه . ولا تستطيع هذه الادارة أن تسحب هذه الموافقة أو تلغي أو تعدل هذه الفترة إلا بطلب جديد يتقدم به الشخص المكلف ويوافق عليه المدير المسئول .

وإذا تمت الموافقة على أن تكون فترة الحساب السنوي (١٢ شهرا) تبدأ من أول يونيو من عام معين إلى آخر مايو من العام التالي ، وبدأ الممول نشاطه مثلا

---

[1] ومثال ذلك أنه إذا كانت فترة الحساب المصرح بها تبدأ في ١٩٦٨/٣/١ وتنتهي في آخر فبراير ١٩٦٩ فإن السنة الأولى لضريبة الدخل في هذه الحالة تبدأ من أول يناير ١٩٦٩ وتنتهي في آخر فبراير ١٩٦٩ أما السنوات التالية ، فإنها تحسب وفقا لفترة الحساب المصرح بها أي بدءاً من أول مارس ١٩٦٩ إلى آخر فبراير ١٩٧٠ وتستمر هكذا طالما لم يتقدم الشخص المكلف بطلب تغييرها .

في أول أبريل ١٩٩٠ ، فإن ربط الضريبة عن السنة الأولى لمارسة النشاط سوف يتم عن الفترة من أول أبريل ١٩٩٠ وحتى نهاية السنة المالية التي تم إتخاذها كأساس للمحاسبة الضريبية في السنوات التالية ، أي حتى آخر مايو ١٩٩١ . ومعنى ذلك أن الفترة الأولى للمحاسبة الضريبية ستكون أكثر من سنة (ثلاثة عشر شهراً) .

٢- حالة ترحيل الخسائر :

الواقع أن هذه الحالة تعتبر إستثناء من مبدأ سنوية الضريبة من ناحية ، وكذلك تعتبر إستثناء من مبدأ إستقلال السنوات المالية من ناحية أخرى .

ومقتضى هذا المبدأ الأخير إعتبار كل سنة مالية وحدة مستقلة ومنفصلة عن السنوات السابقة أو اللاحقة لها ، حيث يقصد بالاستقلال هنا تحميل الخسائر على نشاط السنة التي تحققت فيها فقط ، والمحاسبة الضريبية على الأرباح الناتجة عن نشاط السنة التي نتجت فيها هذه الأرباح دون غيرها من السنوات السابقة أو اللاحقة . ومن ثم فإن ترحيل الخسائر التي تحققت في إحدى السنوات الضريبية إلى سنة أخرى لاحقة ، يعتبر خروجا على المبدأين السابقين .[١]

ولقد قررت المادة الثامنة من المرسوم هذا الإستثناء [٢] ، حيث قضت بأنه "إذا تكبد الشخص المكلف خلال سنة ضريبة الدخل واثناء ممارسته تجارة أو

---

(١) أي مبدأ سنوية الضريبة ومبدأ إستقلال السنوات الضريبية .

(٢) كما تم تقرير هذا الإستثناء في التشريع الضريبي المصري ، وذلك في مجال الإيرادات الناتجة عن النشاط التجاري والصناعي ، حيث نصت المادة (٢٨) من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ بشأن الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين (والتي تقابل نص المادة ٥٧ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، والمادة ٢٥ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١) على أنه :"إذا ختم حساب إحدى السنوات بخسارة ، فإن هذه الخسارة تخصم من أرباح السنة التالية ، فإذا لم يكف الربح لتغطية الخسارة بأكملها نقل الباقي إلى السنة التالية . فإذا بقي بعد ذلك جزء من الخسارة نقل إلى السنة التالية وحتى السنة الخامسة . ولكن لا يجوز بعد ذلك نقل شيء من الخسارة إلى حساب سنة أخرى . ولا يسري هذا الحكم على أوجه النشاط التي يتم ربط الضريبة على أساس مقطوع أو ثابت . وفي حالة التوقف الجبري لا تحسب فترة التوقف من بين الفترات المنصوص عليها في هذه المادة" .

عملاً ، خسارة (تحسب بذات الطريقة كالدخل بموجب أحكام هـذا المرسوم) ولم يُعوَّض عنها بصورة كاملة وفقا لأحكام هذا المرسوم ، فيحق للشخـص المكلـف أن يطالب بتدوير أي جزء من الخسارة التي لم يُعوَّض عنها كما ذكر ، وبقدر المستطاع حسمه أو إنقاصه من مقدار الدخل لسنوات ضريبة الدخل التالية" .

ويتضح من هذا النص أن المشرع قد سمح بترحيل الخسارة التي خُتم بـها حساب إحدى المنشآت العاملة في دبي في سنة ما إلى السنوات التالية ، أي خصمها من أرباح هذه السنوات ، وأيا كان مقدار هذه الخسارة ، وبـدون تحديد عدد معين للسنوات اللاحقة التي ترحل الخسارة إليها .

ويتضح كذلك أن المشرع قد اشترط للاستفادة بذلك شروطاً ثلاثة هي :

- أن يتم حساب هذه الخسارة بـذات الطريقة التي يحسب بـها الدخل الخاضع للضريبة .[1]
- أن الشخص المكلف لا يكون قد تم تعويضه عن هذه الخسارة بأية طريقة ما (كحصوله مثلا على تعويض من شركة تأمين) .
- أن يتقدم الشخص المكلف بطلب إلى الادارة الضريبية المختصة بترحيل الخسارة أو جزء منها إلى السنوات اللاحقة ، وبالطبع فإن الشخص المكلف يجب عليه أن يرفق بطلبه ما يثبت تحقق الخسارة اللازم ترحيلها .

ولما كان ترحيل الخسارة في حد ذاته يعتبر أمرا معروفا ومطبقا في كثير من التشريعات الضريبية المعاصرة ، وذلك من أجل دعم المنشآت الخاسرة ، وتشجيعها على مواصلة نشاطها الإقتصادي لخدمة أهداف التنمية الإقتصادية ، إلا أن الدعم لا بد وأن يكون له حدوداً ؛ وإذا كان من الصعب أن يتحدد للخسارة حداً أقصى من حيث القيمة ، فإن عدد السنوات التي يتم ترحيل الخسارة إليها يجب أن يتحدد بحد أقصى معين (ثلاث أو خمس سنوات مثلاً) .

إن هذا التحديد سيحقق أهدافا متعددة منها : أنه يدفع المنشآت الخاسرة على مزيد من العمل الجاد نحو تعويض هذه الخسارة خلال هذه المدة

---

[1] وسنوضح طريقة حساب الدخل الخاضع للضريبة فيما بعد .

المحدودة ، كما أنه يمنع المشروعات من التهاون أو التراخي ما دام ترحيل الخسائر يتم إلى سنوات لاحقة وبلا حدود . كما أن ذلك التحديد يكون مسايراً لأهداف التشريع في تحقيق قدر معقول من الإيرادات العامة للحكومة .[١]

وتجدر الإشارة إلى أن إنتقال ملكية الشخص المعنوي لا يؤثر على عملية ترحيل الخسارة وذلك بخلاف الحال في حالة الضرائب المفروضة على أرباح الأشخاص الطبيعين ، حيث أن إنتقال ملكية المنشأة إلى ممول آخر سواء بالبيع أو بالتنازل لا ينقل حق ترحيل الخسارة إلى ذلك الممول الآخر بسبب تغير شخصيه القائم بالترحيل .[٢]

٣- حالات إستثنائية أخرى لم يرد النص عليها في مرسوم ضريبة الدخل في دبي :

لم يعالج هذا المرسوم من الحالات الاستثنائية على "مبدأ سنوية الضريبة" إلا الحالتين السابقتين فقط ، رغم أن تطبيق "مبدأ اليقين" – وهو أحد المبادئ الهامة التقليدية الحاكمة لتقرير الضرائب – يقتضي أن تكون نصوص التشريع الضريبي شاملة لا نقص فيها ، وصياغته سليمة لا مأخذ عليها .

وهناك حالات إستثنائية أخرى يمكن أن تقل فيها مدة المحاسبة عن سنة ضريبية ، ومن هذه الحالات :

حالة توقف الشخص المكلف عن العمل أو ممارسة النشاط :

فإذا كان التوقف كليا أو جزئيا ، فإن الضريبة تفرض على الأرباح الفعلية التي تحققت حتى تاريخ التوقف عن مباشرة النشاط . ويلاحظ هنا أن الإنقطاع المؤقت عن ممارسة النشاط (بسبب طبيعة النشاط الموسمي مثلا لبعض المنشآت أو الشركات)[٣] لا يعتبر بمثابة توقف عن العمل . وكذلك فإن مجرد

---

(١) راجع دراستنا "ملاحظات حول قانون الضريبة على الدخل في دبي" ، نشرت في مجلة "آفاق إقتصادية" الصادرة عن إتحاد غرف التجارة والصناعة في دولة الإمارات العربية المتحدة ، العدد ٦٣ ، المجلد ١٧،١٩٩٥م ، ص١١٥-١١٦ .

(٢) وهذا ما أكدته محكمة النقض المصرية ، حيث قررت أن ترحيل الخسائر يفترض وحدة الممول واستمرار نشاطه الخاضع للضريبة إلى ما بعد سنة الخسارة (نقض مصري في ١٩٦٥/٣/١٠، س١٦،ص٣٩٥) . مشار إليه عند د. زكريا محمد بيومي ، موسوعة الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين والمواد الملحقة بها ، القاهرة ، ١٩٩٤ ، ص ٢٨٥ .

(٣) كشركة سياحة مثلا يتوقف عملها خلال موسم معين ثم تعاود ممارسة نشاطها في مواسم أخرى .

تغيير الشخص المكلف لنشاطه (سواء كان هذا التغيير متمثلا في إضافة أنشطة أخرى أو التخلي عن البعض منها) لا يعتبر بمثابة التوقف عن العمل .

حالة التصرف في المنشأة أو الشركة :

ففي هذه الحالة ، وسواء كان التصرف متمثلا بالبيع أو المبادلة أو الهبة أو التنازل عن كل أو عن جزء من المنشأة أو الشركة) ، تتم محاسبة الشخص المكلف (البائع أو المتنازل) عن الضريبة المستحقة جتى تاريخ البيع أو التنازل . وفي حالة التنازل يلتزم كل من المتنازل والمتنازل إليه بإخطار الادارة الضريبية المختصة بهذا التنازل خلال فترة معينة من تاريخ حدوث التنازل ، وإلا حسبت الأرباح عن سنة ضريبية كاملة . وكذلك يكون كل من المتنازل والمتنازل إليه مسئولين بالتضامن عما استحق من ضرائب على المنشأة المتنازل عنها حتى تاريخ التنازل [1] . هذه الحالات ، يجب أن يضاف النص عليها في المرسوم ، حتى يمكن تجنب المشكلات العملية والقانونية التي يمكن أن تثار عند إهمالها ، كما أن النص على ذلك يؤدي إلى الحفاظ على الموارد الضريبية اللازمة لتمويل الإنفاق العام ، ومن ثم فإنه يدعم القدرة المالية لخزانة الحكومة .

ثالثا: من حيث أسلوب فرض السعر : تعتبر ضريبة ذات سعر تصاعدي بالشرائح من ناحية ، وذات سعر نسبي ثابت من ناحية أخرى :

في تقديره للسعر الذي تفرض به الضريبة على الدخل في دبي . جمع المشرع بين السعرين النسبي والتصاعدي ، حيث قرر فرض الضريبة بسعر نسبي ثابت مقداره ٥٥٪ من صافي الدخول المتحققة للشخص المكلف كنتيجة لمارسة نشاط يتعلق بمجال إنتاج النفط ونقله وبيعه وشحنه وتصديره ، وذلك إعتباراً من منتصف نوفمبر عام ١٩٧٠ [2] .

---

(١) ويعد من أشكال التنازل إندماج شركتين في شركة واحدة ، وكذلك تغيير الشكل القانوني للشركة القائمة (من شركة تضامن مثلا إلى شركة ذات مسئولية محدودة) .

(٢) قبل هذا التاريخ ، ومند صدور المرسوم في عام ١٩٦٩ كان هذا السعر ٥٠% بالنسبة للدخل الناتج عن التعامل في الزيت . وقد تم تعديل هذا السعر ليصبح ٥٥% منذ ١٩٧٠/١١/١٤ بموجب مرسوم ضريبة الدخل المعدّل لسنة ١٩٧٠ والمنشور في الجريدة الرسمية لحكومة دبي رقم ٩٣ بتاريخ مايو ١٩٧٤ (المادتين :١٩/٢ والثالثة من المرسوم) .

وفيما عدا ذلك ، أي بالنسبة للدخول أو الأرباح الناتجة من ممارسة الأعمال والتجارة في دبي (بإستثناء تلك الناتجة عن العمل في قطاع البترول) نجد أن المشرع قد إختار أن تفرض الضريبة بأسلوب السعر التصاعدي بالشرائح .

ولما كان السعر التصاعدي يعني (النسبة المئوية المناسبة من دخل الشخص المكلف الخاضع للضريبة) والتي تتغير بتغير هذا الدخل ، فإن المادة الثانية (فقرة ١٩/أ) من المرسوم قد حددت هذه النسبة بواقع ١٠٪ على المليون درهم الثانية (مع إعفاء المليون درهم الأولى) ، ٢٠٪ على المليون درهم الثالثة ، ٣٠٪ على المليون درهم الرابعة ، ٤٠٪ على المليون درهم الخامسة ، ٥٠٪ على المليون درهم السادسة وما بعدها .

ويلاحظ هنا أن التمييز في السعر طبقا لطبيعة مصدر الدخل ، لم يقتصر فقط على نوع السعر المطبق ، وإنما اشتمل التمييز أيضا على تقدير حد للإعفاء من الضريبة في حالة الإيرادات المتحققة للشخص المكلف نتيجة ممارسة الأعمال والتجارة في غير مجال النفط ، بينما لم يتقرر ذلك للإيرادات الناتجة عن الأنشطة في هذا المجال الأخير .

ومعنى ذلك أن السعر النسبي الثابت (٥٥٪) يطبق على أي قدر تحقق من الدخل في هذا المجال حتى لو كان أقل من مليون درهم .

رابعا: من حيث الأشخاص الخاضعين للضريبة : تفرض الضريبة على الدخول المتحققة للأشخاص المعنويين فقط :

وقد قرر المشرع ذلك بوضوح في الفقرتين الثالثة والرابعة من المادة الثانية حيث قرر ت هاتان الفقرتان أن الشخص المكلف بدفع هذه الضريبة يقصد به : الهيئة ذات الشخصية المعنوية حيثما تأسست ، أو الهيئة المعنوية أينما جرى تأسيسها .[1]

---

(١) وفيما بعد ، وعند تناولنا لموضوع نطاق سريان الضريبة ، سنوضح المقصود بالشخص المعنوي وشروط خضوعه للضريبة .

خامسا: من حيث مراعاتها للظروف الشخصية للممول : تعتبر هذه الضريبة شبه شخصية :

يميز الفقه المالي – في مجال التحديد الكيفي للمادة الخاضعة للضريبة – بين فكرة عينية الضريبة من ناحية،وفكرة شخصية الضريبة من ناحية أخرى [١] وتكون الضريبة عينية عندما تفرض على الأموال دون الإعتداد بمركز المكلف الشخصي أو العائلي أو الإجتماعي .

فالضريبة تفرض على أساس المقدرة التكليفية ، ولكن هذه المقدرة تختلط بالمال نفسه ، إذ لا تكون لظروف صاحب المال أي إعتبار عند فرض الضريبة . وإذا كانت الضريبة العينية بهذا المعنى تمتاز بالبساطة وسهولة التطبيق وعدم إحتياجها إلى إدارة ذات كفاءة كبيرة ، وإبعاد الإدارة عن المكلف ، فلا تضايقه بوسائل التقدير والمعاينة ؛ إلا أنها لا تراعي المقدرة التكليفية الحقيقية للممول . كما أنها غير مرنة ، أي لا يمكن التغيير في حصيلتها بسهولة لإحجام المشرع عن تعديل سعرها لما لذلك من أثر يتمثل في تخفيض القيمة الرأسمالية للمادة الخاضعة للضريبة . [2]

أما الضريبة الشخصية فهي تلك التي يفرضها المشرع على المال مع مراعاة المقدرة التكليفية الحقيقية للمكلف . ويمكن للمشرع أن يجعل الضريبة أكثر شخصية كلما كانت مراعاته أكثر شمولا لمجموعة من العناصر المعبرة عن حقيقة المقدرة التكليفية للممول . ومن هذه العناصر : إعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة تقرير إعفاء معين للأعباء العائلية ، خصم أعباء الديون وتكاليف الحصول على الدخل الخاضع للضريبة ، التمييز في سعر الضريبة بحسب مصدر الدخل [٣] وتطبيق السعر التصاعدي على المادة الخاضعة للضريبة .

---

(١) في اللغة الفرنسية يطلق على عينية الضريبة : la realite de l'impct ، أما شخصية الضريبة فيطلق عليها la personalite de l'impo t .

(٢) د. محمد دويدار ، دراسات في الإقتصاد المالي ، الاسكندرية ، بدون تاريخ ، ص ١٨٨ .

(٣) حيث يعامل الدخل الناتج عن العمل معاملة هينة (سعر منخفض) ، والدخل الناتج عن رأس المال فقط معاملة متشددة (سعر مرتفع) ، والدخل الناتج عن خليط من العمل ورأس المال معاملة وسطا (سعر معتدل) .

وبنـاء على ما تقـدم ، هـل تعتـبر الضريبـة محـل الدراسـة شخصيـة أم عينية ؟

إن أول ما يجب الإشارة إليه – ونحن بصدد الإجابة عن هذا التسـاؤل – هو أن الضريبة محل الدراسة لا يخضع لها الأشخاص الطبيعيون ، وإنمـا يقتصر فرضها – كما سبق أن ذكرنا – على الدخول التي تحققها الأشخـاص المعنويـة ، ومن ثم فإن هناك بعض عناصر الشخصية ليست محـل للنظـر هنـا ، مثـل إعفـاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة ، وتقرير إعفاء جزء من الدخل مقابل الأعباء العائلية فهذه العناصر تكتسب أهميتها بالنسبة للأشخاص الطبيعيين فقط .

ومع ذلك ، تبقى عناصر أخرى متعـددة يمكـن أن تكـون محـلا للمراعـاة (أي لمراعاة شخصية الضريبـة) بالنسـبة للأشخـاص المعنويـة ، مثـل : التصـاعد الضريبي ، خصم التكاليف وأعباء الديون ، وإعفاء جزء من الدخل مـن خضوعـه للضريبة لأسباب إقتصادية .[1]

ويلاحظ أن مرسوم ضريبة الدخل في دبي قد راعـى بعـض هـذه العنـاصر عند فرضه للضريبة على الدخل الناتج عن التعامل في الزيت ، كما راعى البعـض الآخر منها عند فرضه للضريبة على الدخل الناتج عن الأعمال والتجارة في دبي :

ففيما يتعلق بالدخل الناتج عن التعامل بالزيت ، أخضع المشرع للضريبـة منه الدخل الصافي ، حيث نصـت المـادة الثانيـة في فقرتـها الخامسـة : "وتعنـى عبارة "الدخل الخاضع للضريبة" صافي الدخل الناتج في دبي لشخص مكلـف ..." وهذا يعني خصم التكاليف واجبة الدفع من إجمالي هذا الدخل وصولا إلى الدخـل الصافي كوعاء للضريبة . ولم يأخذ المشرع بعناصر أخرى للشخصية بالنسـبة لهـذا الدخل ، وفي هذه الحالة ، فإنه لا يمكن القول بأن الضريبة هنـا تعتـبر شخصيـة كاملة ، وكذلك ، فإنه لا يمكن القول بأن الضريبة هنا تعتبر عينية كاملـة مـا دام المشرع قد راعى أحد مظاهر الشخصية . وإنما يمكن القـول بـأن الضريبـة في هـذه الحالة أقرب إلى العينية منها إلى الشخصية ، أو أنها ضريبة شبه عينية ، وذلـك لغلبة مظاهر عينية الضريبة عن مظاهر شخصيتها .

---

[1] تتمثل هذه الأسباب في تشجيع الاستثمارات وزيادة حجم الأعمال والتجارة في دبي .

أما فيما يتعلق بالدخل الناتج للشخص المكلف من جراء ممارسته تجارة أو أعمالا أخرى (غير متعلقة بالنفط) ، فإن المشرع قد راعى عدة مظاهر لشخصية الضريبية منها :

- إخضاع هذا الدخل للضريبة بعد خصم التكاليف التي دفعت للحصول عليه .
- إعفاء المليون درهم الأولى من الخضوع للضريبة لإعتبارات إقتصادية .
- تطبيق السعر التصاعدي بالشرائح ، أي زيادة السعر مع زيادة الدخل .

وهنا يكون المشرع قد راعى كثيرا من مظاهر شخصية الضريبة تتفق مع طبيعة الشخص الخاضع أو الشخص المكلف (وهو هنا شخص معنوي) . ويترتب على ذلك أن الضريبة في هذه الحالة تكون أقرب إلى الشخصية منها إلى العينية ، وذلك لغلبة مظاهر أو عناصر الشخصية عن عناصر العينية .

وبناء على ذلك يمكن القول أن الضريبة تعتبر هنا شبه شخصية . ولا يصح في رأينا أن نصف الضريبة في هذه الحالة الأخيرة بأنها ليست عينية ، وذلك لأن التعريف بالنفي لا يحقق الإنضباط في وصف الشيء محل التعريف .[1]

نخلص مما تقدم إلى أن الضريبة على الدخل في دبي تعتبر شبه شخصية بالنسبة للمكلفين الممارسين لأعمال أو تجارة في دبي ، وتعتبر شبه عينية بالنسبة للمكلفين الممارسين لأعمال تتعلق بالنفط .

سادسا: من حيث معيار "رابطة التبعية" الذي استند عليه المشرع في فرض الضريبة : تعتبر هذه الضريبة إقليمية "أو محلية" :

ففي الوقت الحاضر نجد أن التشريعات الضريبية تستند إلى معايير متنوعة في فرضها للضرائب ، وتعكس هذه المعايير نوع رابطة التبعية التي تبرر حق المشرع في إلزام المكلفين بالضرائب . فقد يستند المشرع في فرضه للضريبة على معيار "رابطة التبعية السياسية" ، وهنا يلتزم بأداء الضريبة كل ممول يتبع المشرع بجنسيته بغض النظر عن محل الإقامة أو موقع المال المنتج للدخل .

---

(1) وإيضاح ذلك : إذا قلنا أن هذا الشيء ليس أسوداً ، فإن ذلك لا يعني بالضرورة أن يكون الشيء أبيضا ، بل يمكن أن يكون ذو لون آخر .

وقد يستند المشرع في فرضه للضريبة إلى معيار "رابطة التبعية الإجتماعية" وهنا تفرض الضريبة على كل ممول يقيم في الدولة الصادر منها التشريع الضريبي وبصرف النظر عن جنسية الممول أو موقع مصدر الدخل . وقد يستند الشرع إلى معيار "رابطة التبعية الإقتصادية" ، حيث تفرض الضريبة على الدخول الناتجة عن ممارسة الأعمال في الدولة أو الاقليم الذي صدر منه التشريع الضريبي ، وفي هذه الحالة الأخيرة تعتبر الضريبة أقليمية أو محلية .

وإذا تأملنا نص المادة الثانية من مرسوم الضريبة على الدخل في دبي نجد أن فقرتها الخامسة قد نصت صراحة على أن "الدخل الخاضع للضريبة" هو صافي **الدخل الناتج في دبي** لشخص مكلف من جراء ممارسته تجارة أو **أعمالا في دبي** ..." .

وهذا يعني أن الدخل المتحقق في دبي نتيجة قيام الشخص المكلف بأعمال أو تجارة في داخل حدود الإمارة ، يخضع للضريبة بغض النظر عن جنسية الشخص المكلف أو محل إقامته ، وهو ما يعني أن التشريع الضريبي المقرر للضريبة محل الدراسة ، قد أخذ بمعيار التبعية الاقتصادية ، وذلك ما يؤكد محلية الضريبة .[1]

سابعا: من حيث طريقة التحصيل : تحصل هذه الضريبة بطريقة الإقرار الضريبي :

يمكن التمييز بين طرق مختلفة تستخدم من أجل التقدير الكمي للمادة الخاضعة للضريبة . وتتميز كل طريقة من هذه الطرق عن الأخرى بدرجة الدقة في التقدير [2] . وتعتبر طريقة التقدير المباشر من خلال الإقرار الذي يقدمه المكلف للإدارة ، من أفضل الطرق دقة في تقدير وعاء الضريبة ، وذلك إذا لم تكن مشوبة بغش .

---

(1) سنعود فيما بعد إلى مناقشة تفصيلية حول فكرة إنتاج الدخل في دبي .

(2) من هذه الطرق : طريقة التقدير على أساس المظاهر الخارجية ، وطريقة التقدير الجزافي ، وطريقة التقدير الإداري (عن طريق الادارة الضريبية) ، وكذلك طريقة تقدم إقرار من قبل الغير ، والحجز من المنبع . لمزيد من التفصيلات حول هذه الطرق ، راجع مثلا : د. محمد دويدار ، المرجع السابق ، ص ١٩١ .

وقد أخذ المشرع في دبي بهذه الطريقة ، حيث ورد النص عليها في الفقرة الأولى من المادة التاسعة على النحو الآتي :

" على كل شخص مكلف بموجب هذا المرسوم أن يقدم للمدير في مكتبه في دبي في أو قبل اليوم الأخير من الشهر الثالث الذي يلي نهاية سنة ضريبة الدخل ، تصريحا مؤقتا حول دخله في سنة ضريبة الدخل ، بشرط أن لا يطلب من الشخص المكلف الذي يكون أو يعتبر دخله الخاضع للضريبة عن أية سنة ضريبة دخل بأنه لا شيء أن يقدم تصريحا ما لم يطلب المدير ذلك منه ..." .

ويلاحظ في هذه الطريقة تحقق العلاقة المباشرة بين الشخص المكلف بالضريبة من ناحية ، وبين الإدارة الضريبية من ناحية أخرى . ولعل ذلك يؤكد الخاصية الأولى من خصائص هذه الضريبة – والتي تتمثل في كونها ضريبة مباشرة – والتي أشرنا إليها في بداية تناولنا لهذه الخصائص .

المبحث الثاني
نطاق سريان الضريبة

يشتمل هذا النطاق على عنصرين رئيسيين هما :

١- الأشخاص الخاضعون للضريبة .

٢- الأنشطة المنتجة للدخل الخاضع للضريبة .

ويمكن تناول كل من هذين العنصرين بشيء من التفصيل فيما يلي :

أولا : الأشخاص الخاضعون للضريبة

سبق أن أشرنا إلى أن الضريبة على الدخل في دبي لا تفرض إلا على الإيرادات المتحققة لِلأشخاص المعنويين فقط . وقد أكد المشرع ذلك في الفقرة الثالثة من المادة الثانية بقوله "وتعني عبارة "الشخص المكلف" هيئة ذات شخصية معنوية حيثما تأسست مما لا تستحق الإعفاء من مسؤولية دفع ضريبة الدخل المفروضة لولا أحكام هذا المرسوم ، أو أي فرع منها يمارس تجارة أو عملا في أي وقت خلال سنة خاضعة لضريبة الدخل ، ..." [(١)] .

ومعنى ذلك أن ما يحصل عليه الأشخاص الطبيعيون من إيرادات أيا كان نوعها أو مصدرها لا يخضع لهذه الضريبة . ومن ثم ، فإن المرتبات أو الأجور أو الأرباح التجارية أو الصناعية أو أرباح القيم المنقولة ، وكذلك فوائد الديون والودائع والتأمينات ، والأرباح الناتجة عن إستغلال الثرة الطبيعية ، والأرباح الناتجة عن ممارسة المهن غير التجارية (الحرة) ، لا تخضع للضريبة طالما كانت نتيجة لممارسة النشاط من قبل شخص طبيعي . أما إن كان الممارس للنشاط أو الأعمال أو التجارة شخصا معنويا ، فإن إيراداته المتحققة له من هذه الممارسة تصبح محلا للخضوع للضريبة على الدخل في دبي . إلا أن التأمل في نصوص التشريع المقرر لهذه الضريبة ، وخصوصا الفقرتين الرابعة والخامسة من المادة

---

(١) كما عرفت الفقرة الرابعة من المادة الثانية كلمة "شخص" الواردة في المرسوم بأنها "تشمل هيئة معنوية أينما جرى تأسيسها" .

الثانية ، يقودنا إلى إستخلاص شروط ثلاثة يجب أن تتوافر في الشخص المكلف حتى يضحي مخاطبا بأحكام هذا التشريع ، هذه الشروط الثلاثة هي :

١- يجب أن يكون هذا الشخص المكلف شخصا معنويا وليس شخصا طبيعيا
٢- يجب أن يمارس هذا الشخص أعماله وتجارته في دبي .
٣- يجب أن ينتج الدخل المتحقق لهذا الشخص في دبي .

ويمكن إيضاح هذه الشروط بشيء من التفصيل فيما يأتي :

الشرط الأول : ضرورة أن يكون الشخص المكلف شخصا معنويا

جرى الفقه القانوني على تعريف الشخص المعنوي بأنه مجموعة من الأشخاص أو الأموال التي تتكون بهدف تحقيق غرض معين ، وتمنح الشخصية القانونية بالقدر اللازم لتحقيق هذا الغرض . [١]

ويتضح من هذا التعريف ضرورة توافر عناصر ثلاثة لوجود الشخص المعنوي هي : وجود مجموعة من الأشخاص أو الأموال يعترف لها القانون بالشخصية القانونية التي تجعل حياتها مستقلة عن حياة الأشخاص الطبيعين المكونين لها ، وضرورة وجود هدف معين يسعى الشخص المعنوي إلى تحقيقه ، وهذا الهدف قد يكون عاما (النفع العام الذي تسعى لتحقيقه الأشخاص المعنوية العامة مثل الدولة أو الإمارة) ، وقد يكون هدفا خاصاً (كالأرباح التي تسعى الشركات ذات الشخصية المعنوية الخاصة - إلى تحقيقها من ممارسة نشاط تجاري أو صناعي) . والعنصر الأخير هو ضرورة منح الشخصية المعنوية بالقدر الذي يلزم لتحقيق الهدف المبتغى للشخص المعنوي . ورغم وجود معايير متنوعة للتمييز بين الشخص المعنوي العام والشخص المعنوي الخاص [٢] ، فإن تقرير ما

---

(١) راجع في ذلك مثلا : د. حسن كيره ، المدخل إلى القانون ، الاسكندرية ، ١٩٧٤ ، ص ٦١٧ .

(٢) وجدت معايير متعددة من أجل التمييز بين الشخص المعنوي العام والشخص المعنوي الخاص ، من هذه المعايير : المعيار التشريعي : حيث يأتي النص القانوني موضحا ما إذا كان الشخص المعنوي خاصا أم عاما ومعيار الغرض : حيث يعتبر الشخص المعنوي عاما إذا الغرض من إنشائه هو تحقيق نفع عام ، ويكون خاصا إذا كان الغرض من إنشائه تحقيق نفع خاص . ومعيار السلطة : حيث يعتبر الشخص المعنوي عاما إذا كان يتمتع بإمتيازات السلطة العامة ، ويكون خاصا إذا لم يكن يتمتع بذلك . ومعيار القائم بالتأسيس حيث يعتبر الشخص المعنوي عاما إذا أسسته الدولة ، ويكون خاصا إذا أسسه الأفراد أو المشروعات الخاصة . ومعيار صاحب القرار ، حيث يعتبر الشخص المعنوي عاما إذا كانت السلطة العامة هي صاحبة القرار الأخير في إدارته ، أما إذا كان الأفراد هم أصحاب هذا القرار ، فإنه يكون خاصا .

يعتبر شخصا معنويا أو إعتباريا يرجع غالبا إلى التشريع والسلطة العامة في المجتمع . وبالرجوع إلى القواعد العامة في هذا المجال ، نجد أن القانون الإتحادي للمعاملات المدنية في دولة الإمارات العربية المتحدة (القانون رقم ٥ لسنة ١٩٨٥م) قد نص في مادته رقم ٩٢ على إعتبار الأشخاص المعنوية متمثلة فيما يأتي :

(أ) الدولة والإمارات والبلديات وغيرها من الوحدات الإدارية بالشروط التي يحددها القانون .

(ب) الإدارات والمصالح والهيئات العامة والمنشآت والمؤسسات العامة التي يمنحها القانون الشخصية الإعتبارية .

(ج) الهيئات الإسلامية التي تعترف لها الدولة بالشخصية الإعتبارية .

(د) الأوقاف .

(هـ) الشركات المدنية والتجارية إلا ما استثنى بنص خاص . [(١)]

(و) الجمعيات والمؤسسات الخاصة المنشأة وفقا للقانون .

(ز) كل مجموعة من الأشخاص أو الأموال تثبت لها الشخصية الاعتبارية بمقتضى نص القانون . [(٢)]

كما نصت المادة رقم ٩٣ من ذات القانون على أن يتمتع الشخص الإعتباري بجميع الحقوق إلا ما كان منها ملازما لصفة الإنسان الطبيعية ، وذلك في الحدود التي يقررها القانون .

كما أشارت هذه المادة أيضا إلى وجوب أن يكون للشخص المعنوي : ذمة مالية مستقلة ، وأهلية في الحدود التي يعينها سند إنشائه أو التي يقررها القانون وحق التقاضي ، وموطن مستقل . [(٣)]

---

(١) هذه الفقرة تمثل الأشخاص المعنوية المخاطبة بالضريبة التي نحن بصدد دراستها .

(٢) هذه الفقرة تمثل الأشخاص المعنوية المخاطبة بالضريبة التي نحن بصدد دراستها .

(٣) ويعتبر موطن الشخص الإعتباري المكان الذي يوجد فيه مركز إدارته ، أما الأشخاص الإعتبارية التي يكون مركزها الرئيسي في الخارج ولها نشاط في الدولة ، فيعتبر مركز إدارتها بالنسبة لقانون الدولة المكان الذي توجد فيه الإدارة المحلية . وقد اضافت المادة (٩٣) المشار إليها في المتن أنه يجب أن يكون للشخص المعنوي من يمثله في التعبير عن إرادته .

وحيث أن مرسوم الضريبة على الدخل في دبي قد أخضع الشخص المعنوي بصفة عامة للضريبة ، ودون أن يحدد ما إذا كان هذا الشخص عاماً أم خاصاً ، وطنيا أو أجنبياً ، يتخذ شكل شركة أم جمعية أم مشروع ، فإن ذلك يعني أن الشرط الرئيسي في إخضاع الشخص المعنوي للضريبة يتمثل في كون هذا الشخص يمارس تجارة أو أعمالا في دبي ، وذلك بقصد تحقيق الكسب من هذه الممارسة . أما إذا مارس الشخص المعنوي نشاطا لا يهدف منه إلى تحقيق أرباح ، بل تحقيق أهداف ثقافية أو إجتماعية أو دينية (مثل النوادي الرياضية ، والجمعيات الإجتماعية والدينية والمؤسسات الخيرية والثقافية ...الخ) ، فإنه لا يخضع للضريبة . [1]

الشرط الثاني: ممارسة الشخص المعنوي لأعماله وتجارته في دبي

عند تناولنا لخاصية "المحلية" التي تتميز بها الضريبة على الدخل في دبي ، أشرنا إلى أن المادة الثانية من المرسوم قد قررت هذه الخاصية صراحة ، عندما نصت في فقرتها الخامسة على أن ما يخضع للضريبة هو "صافي الدخل الناتج في دبي لشخص مكلف **من جراء ممارسته تجارة أو أعمالاً في دبي**" .

وهذا يعني أن الأعمال أو التجارة المنتجة للدخل الخاضع للضريبة لا بد وأن تمارس داخل حدود إمارة دبي ، فإن مورست في إمارة أخرى ، فإن ناتجها لا يخضع للضريبة في دبي ، حتى وإن تمتع الأشخاص الطبيعيون المكونون للشخص المعنوي بجنسية الدولة ، وبصرف النظر عن إقامتهم في دبي . أما الأشخاص المعنويون الذين يمارسون نشاطهم في دبي ، فإن دخولهم تخضع للضريبة بصرف النظر عن جنسية الأشخاص الطبيعيون المكونون لها أو محل إقامتهم .

ورغم هذا الوضوح في صفة "المحلية" التي يبرزها النص المشار إليه ، فإن هذا النص وغيره من النصوص الأخرى للمرسوم المقرر للضريبة ، لم توضح ما إذا

---

(1) يتضح من ذلك ، وعلى النحو الذي سنزيده تفصيلا فيما بعد عند تناولنا لوعاء الضريبة أن ما يخضع للضريبة هو صافي الأرباح بعد خصم التكاليف ، وليس صافي الدخل ، لأن مفهوم الدخل يختلف عن مفهوم الربح كنوع خاص من الإيراد أو العائد .

كانت هذه الممارسة لا بد وأن تتم **بالوجود المادي** للشخص المعنوي في دبي (أي وجود المحل أو المنشأة الممارسة في دبي) ، أم أنها تتم بمجرد **الوجود الوظيفي** (أي تحقق الممارسة للنشاط بغض النظر عن الوجود المادي) ؟

إن عدم وضوح ذلك يرجع إلى أنتفسير بعض نصوص المرسوم يمكن أن يؤدي إلى إشتراط **الوجود المادي** ، بينما يؤدي تفسير بعض النصوص الأخرى إلى **الإكتفاء بالوجود الوظيفي** كشرط لإخضاع الشخص المعنوي للضريبة ، ويمكن إيضاح ذلك فيما يلي :

(أ) إشتراط الوجود المادي :

ويتضح شرط الوجود المادي من نص الفقرتين الثالثة والسابعة من المادة الثانية ، حيث تقضي الفقرة الثالثة بأن الشخص المكلف بالضريبة هو الهيئة ذات الشخصية المعنوية حيثما **تأسست** ...، أو أي فرع منها يمارس تجارة أو عملا في أي وقت خلال سنة خاضعة لضريبة الدخل بواسطة **مؤسسة دائمة** موقعها في دبي - سواء مباشرة أو بواسطة توكيل هيئة معنوية أخرى .

وهذا يعني أن الهيئة المعنوية يجب أن تمارس نشاطها من خلال كيان مادي في دبي ، فإذا تمت هذه الممارسة من خلال فرع لهذه الهيئة فإن هذا الفرع يجب أن يمارس النشاط بواسطة **مؤسسة دائمة** لها كيان مادي ووجود فعلي في دبي . فإذا تخلف شرط الوجود المادي ، فإن نتاج ممارسة النشاط لا يخضع للضريبة .

ويلاحظ أن هذا التفسير أكدته أيضا الفقرة السابعة من ذات المادة حيث تنص هذه الفقرة على أن "**المؤسسة الدائمة**" فيما يتعلق بالهيئة المعنوية تعني الفرع أو مكان الإدارة أو أي محل محدد للعمل ، غير أنها لا تشمل الوكالة ما لم يكن الوكيل هيئة معنوية تملك الصلاحية لعقد الإتفاقيات نيابة عن تلك الهيئة المعنوية وتمارس تلك الصلاحية بصورة إعتيادية" .

وهذا يعني أيضا أن الكيانات الموجودة في دبي والتي تتبع هيئة معنوية غير موجودة في دبي ، هذه الكيانات لا بد وأن تمارس نشاطها بواسطة محل محدد للعمل في دبي ، فإن كانت هذه الممارسة تتم بالوكالة فلا بد من وجود

محل للوكيل في دبي يمكنه من ممارسة النشاط وعقد الإتفاقيات نيابة عــن موكلـه (الهيئة المعنوية الموجودة خارج دبي) .

وتجدر الإشارة إلى أن إشتراط الوجود المـادي -كما وضحنـا حـالا- إنما يعني الأخذ بمقتضى **التفسـير الضيـق** للنصـوص القانونيـة . وهـو التفسـير الـذي يؤدي الأخذ به إلى تضييق نطاق فرض الضريبة محل الدراسة .

وقبل أن ننتقل إلى إيضاح التفسير الآخر (التفسير الأكـثر إتسـاعاً) والـذي يؤدي إلى الإكتفاء بمجـرد الوجـود الوظيفـي ، نشـير إلى الغمـوض الـذي تعكسـه السطور الأخيرة من نص الفقرة الثالثة سالفة الذكر حيث تنص هذه الفقـرة "علـى أنه إذا كانت لهيئة معنوية هيئة متفرعة عنها تمارس التجارة أو الأعمال بواسـطة مؤسسة دائمة في دبي ، أو كانت متفرعــة عـن هيئـة معنويـة تمـارس التجـارة أو الأعمال بواسطة مؤسسة دائمة في دبي ، فإن ذلك لا يشكل من مثل تلـك الهيئـة شخصا مكلفاً" .

إن الأخـذ بحرفيـة هـذا النـص يـؤدي إلى عـدم إعتبـار الشخـص مكلفـا بالضريبـة مـا لم يكـن متمثـلا في المؤسسـة الدائمـة أو المؤسسـة الأم الـتي تمـارس نشاطها في دبي . ومن ثم فإن الفروع التي تمارس النشاط في دبي (أي فروع الهيئة المعنوية حالة وجود هذه الهيئة خارج دبي) لا تعتبر شخصا مكلفا بالضريبـة . إن الأخذ بهذا المعني يعني وجود تناقض واضح وغمـوض لا شـك في وجـوده ، بـين نصوص ذات الفقـرة مـن ناحيـة ، وكذلـك بـين هـذه النصـوص ونصـوص الفقـرة السابعة من ذات المادة من ناحية أخرى .

(ب) الإكتفاء بالوجود الوظيفي :

أي الإكتفاء بإعتبار أن ممارسة الشخـص المعنـوي للتجـارة أو الأعمـال في دبي موجبا لإخضاع دخله للضريبة ، بغض النظر عـن إسـتلزام وجـود المحـل أو الكيان المادي . فممارسة النشاط يمكن أن تتحقق بواسطة وجود أشخاص طبيعيين تابعين لشخص معنوي لا يوجد له كيان مادي (مؤسسة) موقعها في دبي ، حيث يمكن لهؤلاء القيام بعقد الصفقـات أو تحريـر العقـود أو تقديـم الخدمـات دون أن يقتضي ذلك وجوداً ماديا محدداً للمؤسسة التي يعملون لها في دبي .

إن الأخذ بهذه الفكرة (اي فكرة الإكتفاء بالوجود الوظيفي) يؤدي إلى إتساع نطاق فرض الضريبة ، كما أنه يتفق مع نص الفقرتين الخامسة والسادسة من المادة الثانية : فطبقا لنص الفقرة الخامسة "تعني عبارة الدخل الخاضع للضريبة" صافي الدخل الناتج في دبي لشخص مكلف من جراء **ممارسته تجارة أو أعمالا في دبي** ....." .

ويلاحظ أن هذا النص قد إكتفى بإشتراط تحقق الممارسة للنشاط دون إشتراط وجود مادي للشخص المعنوي القائم بها . ولو أراد المشرع إضافة هذا الشرط لفعل ذلك .

كما أن نص الفقرة السادسة وضح صراحة المقصود بعبارة "ممارسة التجارة أو العمل في دبي" ، حيث يقصد بها القيام بخمسة أنواع من الأنشطة هي :

١- بيع البضائع أو الحقوق التابعة لها في دبي .
٢- إدارة أية مشاريع صناعية أو تجارية في دبي .
٣- تأجير أية أملاك واقعة في دبي .
٤- تقديم الخدمات في دبي .
٥- إنتاج البترول أو المواد الهيدروكربونية الأخرى في دبي .

ومن المتصور تحقق ممارسة هذه الأعمال (البيع ، الإدارة ، التأجير ، تقديم الخدمات ، الإنتاج) في دبي ، حتى ولو كانت الهيئة المعنوية (الشخص المكلف) التي تقوم بها ليس لها كيان مادي أو فعلي في دبي . وما دام الأمر كذلك فإن الأخذ بالتفسير الضيق طبقا لنص الفقرتين الثالثة والسابعة من المادة الثانية سيؤدي إلى عدم إخضاع كثير من الدخول للضريبة ، وهو ما يتنافى مع الغرض المالي ، كأحد الأغراض الرئيسية للتشريع الضريبي .

ولكن لماذا اشترط المشرع ضرورة أن يوجد للمؤسسة الدائمة في دبي مكانا للإدارة أو أي محل محدد للعمل (الوجود المادي) حتى يخضع دخلها للضريبة ؟

نعتقد أن ذلك يمكن إرجاعه إلى تجنب ما يسمى "بالإزدواج الضريبي" ، وكذلك تجنب أو منع التهرب الضريبي .

فالكيان المادي " للمنشأة الدائمة " ، هو الذي يحسم الخلاف الذي قد يثور بين الدول المختلفة التي تعمل فيها الشركات ذات الفروع المتعددة والتي تعمل في كل منها ، حول أحقية كل دولة من هذه الدول في فرض ضريبتها على الأرباح التي تحققها هذه الشركات وفروعها ، حيث تطبق ضريبة الدولة الكائنة بها تلك المنشأة الدائمة بالنسبة للأرباح الناتجة عن نشاط المنشأة الدائمة ، حتى ولو كان نشاط هذه المنشأة الدائمة يمتد خارج حدود الدولة الكائنة بها ، ما دام هذا النشاط لا تتم ممارسته بواسطة منشأة دائمة أخرى تابعة لهذه المنشأة الدائمة" .[1]

وقد تدعي الشركة الأم أن الأرباح التي حققتها المنشأة الدائمة في دولة ما كانت نتيجة للمساعدات المادية والمالية التي قدمتها هذه الشركة لها ، ومن ثم تطالب هذه الأخيرة بأن تؤول إليها هذه الأرباح ، بما يعني عدم تمكن الدولة التي توجد بها المنشأة الدائمة من فرض ضريبتها على هذه الأرباح . ومن أجل التوصل إلى حل للنزاع الذي قد ينشأ بين الدولتين[2] ، فقد إعتبرت معظم الإتفاقيات الضريبية بين الدول المنشأة الدائمة بمثابة منشأة مستقلة عن المركز الرئيسي أو الشركة الأم وتضمنت مجموعة من القواعد لكيفية تحديد الأرباح الصافية للمنشأة الدائمة والمحققة في الدولة المضيفة ، وعدم إدخال هذه الأرباح ضمن أرباح الشركة الأم التي تخضع لضريبة الدولة التي تقع فيها هذه الشركة .[3]

وتطبيقا لما تقدم يمكن إستخلاص ما يأتي :

---

(1) وتتضح أهمية "فكرة المنشأة الدائمة" أي أهمية فكرة وجودها المادي في الدولة المضيفة ، في أنها وسيلةلتجنب الإزدواج الضريبي الذي قد يحدث نتيجة قيام دولة الشركة الأم أو المقر الرئيسي التي تتبعها المنشأة الدائمة بفرض ضريبتها على أرباح هذه الشركة بما فيها أرباح المنشأة الدائمة التابعة ، وكذلك قيام الدولة الكائنة بها المنشأة الدائمة بفرض الضريبة عليها . وهنا تظهر أهمية إتفاقيات تجنب الإزدواج الضريبي ، والتي تقضي بأن ارباح الشركة الناتجة عن نشاط المنشأة الدائمة ستخضع فقط لضريبة الدولة الكائنة فيها المنشأة الدائمة ، دون ضريبة الدولة الكائنة بها هذه الشركة الأم .

(2) أي دولة الشركة الأم من ناحية ، والدولة التي يوجد بها مقر المنشأة الدائمة التابعة للشركة الأم .

(3) من أجل تفصيلات هذه القواعد ، راجع : د. السيد عبدالمولى "الضرائب على الدخل" ، القاهرة ١٩٨٣ - مشار إليه عند د.محمد حافظ الرهوان "الضرائب والرسوم" ، مرجع سابق ، ص ٤٨ .

١- تخضع أرباح المؤسسة الدائمة الكائنة في دبي لضريبة الدخل في دبي (طبقا لنص المادة ٣/٢ من المرسوم) ، إلا إذا وجد إتفاق لمنع الإزدواج الضريبي بين الدولة التي يوجد بها مقر الشركة الأم (والتي تتبعها المؤسسة الدائمة في دبي) وبين حكومة دبي ، يقضي بعدم إخضاعها للضريبة في دبي مقابل عدم إخضاع المؤسسات الدائمة التابعة للشركات الأم الموجود في دبي .

٢- تخضع الأرباح التي يحققها الشخص المعنوي المكلف للضريبة في دبي ، ما دامت ممارسة الأعمال المنتجة لهذه الأرباح قد تمت في دبي ، وبغض النظر عن الوجود المادي لهذا الشخص في دبي ، وكذلك بغض النظر عن جنسية مؤسسيه أو محال إقامتهم .

٣- الأرباح التي تحققت من ممارسة أعمال أو تجارة خارج دبي لا تخضع للضريبة على الدخل في دبي ، بغض النظر عن جنسية أو محل إقامة من حقق هذه الأرباح . [1]

٤- لا شك أن الغموض الذي أشرنا إليه في نصوص فقرات المادة الثانية ، وكذلك التعارض الذي تثيره هذه الفقرات بين الأخذ بالتفسير الضيق والتفسير الواسع ، كل ذلك يشكل بعدا عن مبدأ اليقين [2]، وهو أحد المبادئ الأساسية واجبة المراعاة عند فرض الضريبة وتحصيلها .

الشرط الثالث : يجب أن ينتج الدخل المتحقق للشخص المكلف في دبي :

(أ) ورد هذا الشرط في الفقرة الخامسة من المادة الثانية ، حيث عرفت "الدخل الخاضع للضريبة" بأنه صافي الدخل الناتج في دبي لشخص مكلف .

ويتبين لنا من هذا النص أن المشرع لم يكتف بالشرطين السابقين وهما كون الشخص الخاضع للضريبة شخصا معنويا وليس شخصا طبيعيا ، وممارسة

---

(١) أي حتى لو كان من حقق هذه الأرباح مواطنا أو أجنبيا مقيما في دبي .

(٢) يقصد بهذا المبدأ أن الضريبة يجب أن تكون معلومة وواضحة لا غامضة أو تحكمية ، وذلك في كل ما يتعلق بها من أحكام ... وتؤدي مراعاة هذا المبدأ إلى أن يعلم الممول بالضبط إلتزاماته قبل الادارة المالية ، ومن ثم يستطيع الدفاع عن حقوقه ضد اي تعسف أو سوء إستعمال سلطة من جانبها .

- راجع في ذلك : د. أحمد جامع ، علم المالية العامة ، مرجع سابق ، ص ١٢٣-١٢٤ .

النشاط في دبي ، بل أضاف إليهما شرطا ثالثا مقتضاه أن يتحقق إنتاج الدخل في دبي .

وقد يبدو أن إشتراط ممارسة النشاط في دبي يمكن أن يُغني عن إشتراط إنتاج الدخل وتحققه في دبي ، بسبب الإرتباط الوثيق بين موقع ممارسة النشاط ومحل الحصول على الدخل ؛ إلا أن ذلك لا يمكن الأخذ به على إطلاقه ، لماذا ؟

لأن المنشأة التي تمارس نشاطها بصفة أساسية في دبي ، يمكن أن يمتد نشاطها لإمارة أخرى،ومن ثم يتحقق عن هذا الإمتداد دخل في هذه الإمارة الأخرى ، وهنا يختلف مكان نشأة الدخل عن مكان أو موقع المنشأة التي حققت هذا الدخل .

وطبقا للنص السابق لا يخضع هذا الدخل المتحقق في الإمارة الأخرى للضريبة محل الدراسة . فإذا وجدت شركة مقاولات مقرها دبي ، وكان الجزء الأكبر من عملياتها يتم في الإمارات الأخرى ، ومن ثم يتحقق الجزء الأكبر من أرباحها في هذه الإمارات الأخرى ، فإن هذه الأرباح – طبقا للنص – لن تخضع للضريبة على الدخل في دبي لأنها (اي الأرباح) قد نتجت عن ممارسة للنشاط خارج دبي من ناحية ، ولأنها أيضا قد تحققت خارج دبي من ناحية أخرى .

(ب) إن الأخذ بهذا الشرط وتطبيقه في الواقع العملي ، سيؤدي إلى عدم خضوع أرباح كثير من الشركات والمنشآت الإنتاجية والتجارية للضريبة على الدخل في دبي ، وذلك عندما تلجأ هذه المنشآت إلى القيام بالجزء الأكبر من نشاطها أو عقد النسبة الكبرى من صفقاتها خارج دبي ، رغم وجود مقارها الرئيسية داخل دبي . **إذن لماذا اشترط المشرع إنتاج الدخل في دبي** ؟

يبدو أن سبب تقرير محلية أو إقليمية إنتاج الدخل ، هو نفس السبب في تقرير محلية أو إقليمية ممارسة النشاط المنتج لهذا الدخل ، أي تجنب حدوث الإزدواج الضريبي ، والذي يتمثل في إحتمال إخضاع دخل ذات الشخص المكلف لأكثر من ضريبة محلية في الحالة التي تُوسِّس فيها كل إمارة مثلا حقها في فرض الضرائب على معيار يختلف عنه في الإمارات الأخرى . فإذا كان هذا المعيار في

إحدى الإمارات هو منشأ الربح مثلا ، وكان مكان العمل أو ممارسة النشاط هو المعيار في إمارة أخرى ، وفي إمارة ثالثة كان المعيار هو موقع المنشأة (أي الكيان أو الوجود المادي لها أو موطن الشخص الطبيعي) ، فإن ذلك سيؤدي إلى تعرض الدخل المتحقق للخضوع لأكثر من ضريبة محلية عن نفس الفترة .

ومع تسليمنا بصحة منطق هذا السبب ، فإن مواجهة مشكلة الإزدواج الضريبي المحلي بين إمارات الدولة – وفي مجال الضريبة محل الدراسة – يمكن أن تتحقق بصورة فعالة إذا ما روعيت الأمور التالية :

١- توحيد الأساس (أو المعيار) الذي يؤخذ به في فرض الضريبة في كل إمارات الدولة .

٢- توحيد السعر المقرر للضريبة وكذلك الإعفاءات المقررة منها .

٣- في مجال الإختصاص الضريبي (أي تحديد الإمارة صاحبة الحق في فرض الضريبة) في حالة المشروعات التي تعمل في ذات الوقت في أكثر من إمارة فإن هذا الحق يكون للإمارة التي يقع فيها المركز الرئيسي للشركة أو المشروع ، بصرف النظر عن محل إقامة المؤسسين لها ، أو مكان نشوء الربح أو حتى مكان ممارسة النشاط التجاري والصناعي .[1]

إن مراعاة هذه العناصر ، لن يؤدي فقط إلى تجنب مشكلة الإزدواج الضريبي ، ولكنه يؤدي أيضا إلى مواجهة مشكلة التهرب الضريبي .

ثانيا: الأنشطة المنتجة للدخل الخاضع للضريبة

حدد المشرع بالفقرة السادسة من المادة الثانية الأنشطة التي تنتج الدخل الخاضع للضريبة بأنها : بيع البضائع أو الحقوق التابعة لها ، إدارة المشروعات الصناعية والتجارية ، تأجير الأملاك ، تقديم الخدمات ، إنتاج البترول أو المواد الهيدروكربونية . وفي نهاية هذه الفقرة أضاف المشرع أن هذه الأنشطة لا تشمل مجرد شراء البضائع أو الحقوق المتصلة بها في دبي .

---

(١) راجع في ذلك : د. محمد حافظ الرهوان ، الضرائب والرسوم ، مرجع سابق ، ص ٦٣ ، وكذلك : د.محمد محمد بدران ، نظم التمويل المحلي في النظرية والتطبيق ، القاهرة ١٩٨٤،ص ١٧٦ وما بعدها .

ويحسن - قبل تناول هذه الأنشطة بشيء من التفصيل - إبداء الملاحظتين الآتيتين :

الملاحظة الأولى :

جمعت الفقرة السادسة بين عنصري الإجمالي والتفصيل . أما عنصر الإجمالي فيتمثل في أن مجمل الأنشطة في مجال هذه الضريبة يعني ممارسة التجارة أو العمل في دبي . وأما عنصر التفصيل فيتمثل في إشتمال هذه الممارسة على خمس عمليات منتجة للدخل هي : البيع ، الادارة ، التأجير ، تقديم الخدمات، إنتاج البترول .

الملاحظة الثانية :

تتعلق هذه الملاحظة بمحاولة التعرف على طبيعة الإيراد الناتج عن الأنشطة السابقة . وتنبع أهمية التعرف على هذه الطبيعة من أن نظرية التوزيع قد ميزت بين أنواع متعددة من الإيرادات طبقا لمصدرها : فالأجور أو المرتبات إيرادات مصدرها العمل ، والفوائد إيرادات مصدرها رأس المال المالي ، والريع إيراد مصدره العقارات من أراض ومباني ، والأرباح إيرادات مصدرها إندماج العمل مع رأس المال المادي في العملية الإنتاجية أو في عمليات التجارة والإدارة وتقديم الخدمات المتنوعة .

والواقع أن هذا التمييز بين الإيرادات المتنوعة بحسب مصدرها ليس أمرا نظريا فقط ، ولكنه - وعلى وجه الخصوص في مجال التشريع الضريبي - يكتسب أهمية تتمثل في المعاملة الضريبية المختلفة التي يعامل بها كل نوع من هذه الإيرادات على حده كما سبق أن أشرنا . ويتضح لنا من ذلك أن الأرباح هي نوع من أنواع الدخول أو الإيرادات وليس العكس (أي أن الدخول أو الإيرادات ليست نوعا من الأرباح) . [1]

---

(1) فالدخل ذو معنى أعم وأشمل من الربح ، وهذا الأخير يقصد به الفرق الإيجابي بين الإيرادات والنفقات خلال فترة معينة . أما الدخل فيعني كل ما يحصل عليه الفرد بصفة دورية على نحو مستمر من مصدر معين قد يتمثل في ملكيته لوسائل الإنتاج أو في عمله أو فيهما معا . راجع في ذلك :

- د. عبدالهادي النجار ، مبادئ الاقتصاد المالي ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٨٨، ص١٦٧ .

وإذا تأملنا جميع الأعمال التي تنتج الإيرادات الخاضعة للضريبة (والتي حددتها المادة ٦/٢ من المرسوم) نجدها أعمالاً منتجة لنوع بذاته من الدخول أو الإيرادات هو الأرباح . ومما يؤكد ذلك أن المادة ٦/٢ بعد أن حددت جميع العمليات التي يخضع نتاجها للضريبة ، نصت على عدم إعتبار مجرد الشراء للبضائع أو الحقوق المتصلة بها في دبي من قبيل ممارسة التجارة أو الأعمال التي تخضع للضريبة .

والمقصود بهذا النص أن مجرد الشراء (وليس بقصد البيع ، أو بقصد الإستغلال عن طريق التأجير أو التصنيع) لا يعتبر من العمليات التي يخضع نتاجها للضريبة . ومن ثم يكون المشرع قد اراد أن يقصر فرض الضريبة فقط على التجارة أو الأعمال التي تتم بقصد تحقيق الأرباح . [1]

وبناء على ذلك يمكن إستخلاص نتيجة مؤداها أن الضريبة محل الدراسة هي ضريبة على صافي الأرباح الناتجة عن الأعمال والتجارة في دبي . إن هذا التكييف لطبيعة وعاء الضريبة يتفق مع مقتضيات نظرية التوزيع من ناحية ، كما أنه يتفق مع القواعد العامة للتنظيم الفني للضرائب ، والتي تميز في المعاملة الضريبية بين الدخول بحسب مصادرها من ناحية أخرى . ومن ثم فإن مقتضيات حسن الصياغة للنصوص القانونية تستلزم إعتبار الضريبة محل الدراسة كضريبة نوعية وحيدة على الأرباح الناتجة للأشخاص المعنويين من ممارسة الأعمال والتجارة في دبي .

وبعد إستعراضنا للملاحظتين السابقتين ، يمكن إستعراض الأنشطة المنتجة للأرباح الخاضعة للضريبة فيما يلي :

(أ) بيع البضائع أو الحقوق التابعة لها في دبي :

يقصد بالبيع كنشاط إقتصادي ، عملية معيَّنة يتخلى فيها البائع عن الشيء المبيع مقابل حصوله من مشتري هذا الشيء على الثمن المحدد أو المتفق عليه بينهما . ومن الشروط واجبة التوافر حتى يخضع نتاج هذه العملية للضريبة محل الدراسة :

---

(1) راجع في هذا الرأي أيضا : د.محمد حافظ الرهوان ، الضرائب والرسوم ، مرجع سابق ، ص٥٩ .

١- أن يكون البائع شخصا معنويا .
٢- أن يتحقق عنصر التكرار (الإحتراف) للبائع ، ويعني ذلك تكراره لعمليات البيع من ناحية ، وتكرار عمليات الشراء من أجل البيع من ناحية أخرى ، ذلك أن مجرد الشراء للبضائع أو الحقوق المتصلة بها بغير قصد بيعها ، لا يدخل في إطار الأنشطة المنتجة لوعاء الضريبة (طبقا للمادة ٦/٢ من المرسوم) .
٣- أن يكون تكرار عمليات البيع ، وكذا تكرار عمليات الشراء من أجل البيع بقصد تحقيق أرباح .
٤- أن يكون الربح الصافي المتحقق من عمليات البيع أكثر من حد الإعفاء المقرر في القانون .
٥- لا يقتصر البيع هنا على البضائع فقط (جميع أنواع السلع المصنعة أو غير المصنعة (المواد الخام) ، وسواء كانت إنتاجية أو إستهلاكية) ، ولكنه يشتمل أيضا على الحقوق التابعة لها مثل (حقوق الملكية الصناعية والتجارية مثل : براءات الإختراع والرسوم والنماذج الصناعية والعلامات التجارية والصناعية والإسم والعنوان التجاري) . [١]

(ب) إدارة اية مشاريع صناعية او تجارية في دبي :

تعتبر وظيفة الإدارة من أهم الوظائف التي يقوم بها "التنظيم" كعنصر رئيسي من عناصر الإنتاج [٢] .

ويقصد بإدارة العمليات الإنتاجية : مجموعة النظم والقواعد التي تطبق في ساحات العمليات الإنتاجية وفي مراكز الخدمات المرتبطة بها لغرض الحصول من الآلات والمعدات والعمال والمواد المتوفرة على أعلى ناتج وبأقل تكلفة ممكنة وطبقا لمواصفات الجودة المحددة مسبقا . [٣]

---

(١) راجع : د. فايز نعيم رضوان ، الشركات التجارية وفقا للقانون الاتحادي رقم (٨) لسنة ١٩٨٤ ، المعدل بمقتضى القانون الإتحادي رقم (١٣) لسنة ١٩٨٠. لدولة الإمارات العربية المتحدة ، دبي ١٩٨٩ص٣٢٣ وما بعدها .

(٢) لمزيد من التفصيل حول هذا الموضوع ، راجع مؤلفنا "مبادئ علم الاقتصاد - الجزء الأول" ، كلية شرطة دبي ، دبي ، ١٩٩٤ ، ص١١٤-١٢٢ .

(٣) راجع : سليمان محمد مرجان ، إدارة العمليات الإنتاجية ، دراسة تحليلية للعمليات الإنتاجية في المشروعات الصناعية ، كلية المحاسبة ، جامعة الجبل الغربي - غريان - ليبيا ، ١٩٩٣، ص٣٠ .

وأول ما يلاحظ هنا أن كلمة "أية" التي أوردها البند (ب) من الفقرة السادسة (م٢) من المرسوم ، تعني أن المشرع قد إبتغى إتساع نطاق الضريبة ليشمل جميع المنشآت الصناعية أو التجارية في دبي ، ولكن ماذا يقصد بكل من المشروعات الصناعية والمشروعات التجارية ؟

(١) **المشروعات الصناعية** : يعتبر المشروع صناعيا إذا تمثل نشاطه الرئيسي في تحويل المواد (سواء كانت مواد خام أو سلع غير مكتملة الصنع) إلى سلع أو بضائع أيا كان نوعها ، تستخدم من أجل إشباع حاجات الإستهلاك النهائي (كالسلع الغذائية والملابس وغيرها) أو من أجل الاستخدام الإنتاجي (كالعدد والآلات والأدوات المتنوعة) . وتشتمل المشروعات الصناعية أو الإنتاجية على مشروعات إستغلال الثروات الطبيعية كالمناجم وحقول النفط والأسماك ومساقط المياه ، وأيضا على المصانع والورش وغيرها .

(٢) **المشروعات التجارية** : هي تلك المشروعات التي تمارس الأعمال التجارية المنصوص عليها في قانون المعاملات التجارية [١] للدولة . وفي هذا المجال يميز الفقه التجاري بين ثلاثة أنواع من الأعمال التجارية :

النوع الاول : الاعمال التجارية بطبيعتها :

وهي الأنشطة التي يتوافر بالنسبة لها عنصر التداول أو المضاربة أو تلك التي تتم ممارستها من خلال مشروع تجاري منظم (المقاولات التجارية) . [٢]

النوع الثاني : الاعمال التجارية بالتبعية :

وهي أعمال مدنية لكنها تكتسب الصفة التجارية إذا توافر بالنسبة لها عنصر التبعية الشخصية أو عنصر التبعية الموضوعية ، ويتوافر عنصر التبعية الشخصية إذا كان من قام بها مشروع تجاري . كما يتوافر عنصر التبعية الموضوعية إذا كان القيام بها يؤدي إلى إرتباطها أو تسهيلها لأعمال تجارية أصيلة

---

(١) صدرت أحدث التعديلات في هذا القانون بالنسبة لدولة الإمارات العربية المتحدة بمقتضى القانون الإتحادي للمعاملات التجارية رقم (١٨) لسنة ١٩٩٣ بتاريخ ١٩٩٣/٩/٧ ، وبدأ تطبيقه إعتبارا من ١٩٩٣/١٢/٢٠ .

(٢) راجع في تفصيلات هذه الأعمال : د. فايز نعيم رضوان ، الشركات التجارية .... ، مرجع سابق ، ص ٩٥ وما بعدها .

ومن أمثلة ذلك : عقد شراء وبيع المحال التجارية [1] ، والعقود المتعلقة بالعقارات .

وحتى تعتبر هذه الأعمال تجارية ، يجب أن يمارسها الشخص المعنوي الذي يباشر بحسب الأصل نشاطا تجاريا طبيعيا ، ومثال ذلك أن يقوم هذا الشخص بإستئجار بعض العقارات ليزاول فيها نشاطه التجاري (فالإستئجار عمل مدني بحسب الأصل ، لكنه يعتبر هنا عملا تجاريا بالتبعية) .

النوع الثالث : الاعمال التجارية المختلطة :

وهي طائفة من الأعمال تعتبر تجارية بالنسبة للتاجر ، ومدنية بالنسبة للمتعامل مع التاجر من المدنيين ، ومثال ذلك قيام التاجر بشراء قطعة أرض من أحد الأشخاص (من غير التجار) .

(ج) تأجير أية أملاك واقعة في دبي :

وهنا يلاحظ أيضا أن ورود كلمة "أية" في هذا البند من بنود الفقرة السادسة من المادة الثانية من المرسوم ، يعني إستهداف المشرع توسيع نطاق سريان الضريبة . فالأملاك الواقعة في دبي ، وايا كان نوعها أو طبيعتها (الأراضي المعدة للبناء أو الزراعة ، البنايات السكنية ، المحلات التجارية ، المحلات الصناعية ، الآلات أو المعدات الميكانيكية أو الكهربية أو الالكترونية ، الورش ، الأدوات المتنوعة ، الفنادق ، الاستوديوهات ، دور السينما والمسارح سواء كانت مؤثثة أم خالية ....الخ) تخضع الأرباح الصافية الناتجة عن تأجيرها من قبل شخص معنوي للضريبة محل الدراسة ؛ وبغض النظر عما إذا كان المستأجر شخصا طبيعيا أو معنويا . وإذا اشتمل عقد التأجير على العناصر المادية والمعنوية (إسم المحل ، إسم الشهرة ، العلامات التجارية ، براءات الإختراع ...) خضعت

---

[1] الأصل أن يخضع البيع التجاري للقواعد العامة للبيع في قانون المعاملات المدنية فيما لم يرد بشأنه نص خاص بذلك في قانون المعاملات التجارية . ومن ثم يُرجع لهذه القواعد فيما يتعلق بتكوين عقد البيع وآثاره . ومن أمثلة البيوع التجارية : البيع بالتقسيط ، البيع بالمزاد العلني الإختياري للمنقولات المستعملة ، والبيع بالمزاد العلني وبالأسعار المخفضة في المحلات التجارية . ولمزيد من التفصيل ، راجع : د. عبدالحكم عثمان ، أصول قانون المعاملات التجارية (رقم١٨ لسنة ١٩٩٣م) الجزء الأول ، كلية شرطة دبي ، دبي ، ١٩٩٤م ، ص ١٦٧ ، ص ١٧٦ وما بعدها .

الأرباح الصافية الناتجة عن هذا العقد [١] للضريبة . وحتى تخضع هذه الأرباح للضريبة فإن الإملاك محل التأجير يجب أن تقع في دبي ، كما أن المؤجر لا بد وأن يكون شخصا معنويا يمارس نشاطه في دبي .

(د) تقديم الخدمات في دبي :

يختلف مفهوم الخدمة عن مفهوم السلعة ، حيث يقصد بالأولى الوسيلة غير المادية التي تستخدم لإشباع الحاجات الإنسانية والإجتماعية المتنوعة . أما السلعة فهي الوسيلة المادية (الملموسة) التي تستخدم لإشباع الحاجات بطريقة مباشرة أو غير مباشرة . ومن أمثلة الخدمات التي تخضع أرباحها الصافية للضريبة إذا ما تم تقديمها بواسطة شخص معنوي : خدمات النقل الجوي والبحري والبري ، خدمات التعليم والصحة ، خدمات الإتصالات ، خدمات الثقافة والترويح كالسينما والمسارح ، خدمات السفر والفندقة ، الخدمات المصرفية ولا بد أن يتم تقديم هذه الخدمات بواسطة الأشخاص المعنوية مثل (شركات الطيران ، البنوك ، منشآت النقل المتنوعة ، شركات التأمين ...الخ) ، وأن يتحقق أداء هذه الخدمات في إمارة دبي .

(هـ) إنتاج البترول أو المواد الهيدروكربونية الاخرى في دبي :

ويعني هذا البند إخضاع الأرباح الصافية للضريبة إذا نتجت هذه الأرباح لشخص معنوي من ممارسته للعمليات الصناعية والفنية المتعلقة بإستغلال حقول النفط في دبي ، وكذلك الأعمال المتعلقة بنقل النفط أو بيعه أو شحنه أو تصديره كمادة خام ، أو بعد تحويله إلى مشتقات متنوعة من المواد الهيدركربونية . [٢]

---

[١] عرف بعض الفقهاء العقد التجاري بأنه "العقد الذي يجريه التاجر إذا كان متصلا بحرفته التجارية"، كما عرفه البعض الآخر بأنه "العقد الذي ينشئ في ذمة أحد طرفيه أو ذمة طرفيه معا إلتزاما تجاريا" . راجع في التعريف الأول : د.عبدالحي حجازي ، العقود التجارية ، ١٩٥٤ ، القاهرة ، ص٦ . وفي التعريف الثاني ، راجع : د.جمال الدين عوض "العقود التجارية" ، ١٩٨٢ ، ص٤ .

[٢] في ختام حديثنا عن الأنشطة المنتجة لوعاء الضريبة ، تجدر الإشارة إلى أنه يكفي للخضوع للضريبة أن يكون الغرض من تكوين الشخص المعنوي هو الإحتراف بقصد الربح حتى لو لم يتم ذلك بالفعل ، فإذا تكون شخص معنوي بهدف إنشاء مشروع صناعي أو تجاري ، ولكن تشغيل هذا المشروع لم يتم لأي سبب من الأسباب ، ثم إضطر مؤسسوا هذا المشروع إلى التصرف فيه بالبيع ، وتحقق لهم نتيجة لذلك ربح ، فإن هذا الربح يخضع للضريبة .

المبحث الثالث
وعاء الضريبة وكيفية تحديده

عرفت الفقرة الخامسة من المادة الثانية وعاء الضريبة "أو الدخل الخاضع للضريبة" بأنه صافي الدخل الناتج في دبي لشخص مكلف من جراء ممارسته تجارة أو أعمالا في دبي بعد إجراء الحسميات المصرح بها في هذا المرسوم ، وذلك خلال سنة ضريبة الدخل" . وفي مجال تحديد هذا الوعاء ، نصت المادة الرابعة على المبالغ واجبة الخصم من الأرباح الإجمالية للشخص المكلف ، وذلك من أجل حساب الأرباح الصافية والتي تمثل حقيقة الوعاء الخاضع للضريبة .

وبعد تحديد الوعاء على هذا النحو ، يتم فرض الضريبة طبقا للطريقة أو الأسلوب التصاعدي بالشرائح [1] الذي وضحته المادة ١٩/٢ ، وأكدته المادة الثالثة في فقرتها الأولى ، والتي نصت على أنه "تحسب النسبة المئوية الصحيحة من الدخل الخاضع للضريبة للشخص المكلف عن سنة ضريبة الدخل على أن تحدد تلك النسبة بموجب المادة ٢(١٩) وفقا للفئة التي يقع ضمنها دخل الشخص المكلف عن سنة ضريبة الدخل" .

ويتضح لنا من نصوص المواد السابقة أن المشرع قد جعل وعاء الضريبة متمثلا في الدخل الصافي (الأرباح الصافية) ، ومن ثم فإن تحديد هذا الوعاء يقتضي أولا تحديد الدخل الإجمالي (الأرباح الإجمالية) ، وهنا يثار تساؤل منطقي حول مكونات هذه الأرباح ؟

وقبل أن نجيب عن هذا التساؤل ، يطرح تساؤل آخر حول المفهوم الذي أخذ به المرسوم فيما يتعلق بالدخل الضريبي ، فهل تبنى المرسوم نظرية المنبع أم

---

(١) يلاحظ هنا أن أسلوب تطبيق السعر التصاعدي بالشرائح الذي نصت عليه الفقرة التاسعة عشرة من المادة الثانية من المرسوم ينطبق على كافة الأرباح الصافية الناتجة للشخص المكلف من ممارسته للتجارة أو الأعمال في دبي ، بإستثناء الأرباح المتحققة للأشخاص المعنوية العاملة في قطاع النفط ، فهذه الأرباح لا تعفى شريحتها الأولى (المليون درهم الأولى) من الضريبة ، كما أنها تخضع - أيا كانت قيمتها - للضريبة ، وبالسعر النسبي الثابت (٥٥%) . ويتضح ذلك من نص الفقرة الثانية من المادة الثانية التي استثنت صراحة الشخص المكلف الذي يتقاضى دخلا من التعامل في الزيت ، فقد استثنته من الإعفاء المقرر ، وكذلك من تطبيق السعر التصاعدي .

نظرية الزيادة في القيمة الإيجابية لذمة الشخص المكلف ، وهو بصدد تحديده للدخل الضريبي ؟

وبعد الإجابة عن هذين التساؤلين ، يمكن إثارة تساؤل ثالث حول الطريقة التي نص عليها المرسوم في حساب الدخل الخاضع للضريبة أي الدخل الصافي ؛ هل أخذ المشرع بطريقة المحاسبة على أساس الدخل المتحقق فعلا أم على أساس مجرد نشوء الحق دون القبض الفعلي ؟ ، وهل تبنى المشرع في تحديده للدخل الصافي نظرية حساب الإستغلال أم نظرية الميزانية ؟

نحاول فيما يلي الإجابة عن هذه التساؤلات :

أولا: مفهوم الدخل الضريبي

لما كان الدخل – وعلى العكس من رأس المال – من طبيعة متجددة ومتكررة ، فإنه يكون من المنطقي – ورغبة في المحافظة على رأس المال بصفته أحد مصادر الدخل – أن يشكل الوعاء الأساسي للضريبة ، أي أن يشكل التعبير الأساسي عن المقدرة التكليفية للممول ، على أن يشكل رأس المال وعاءً تكميليا للضريبة [1] .

ويترتب على إعتبار الدخل التعبير الأساسي عن المقدرة التكليفية للممول عدة نتائج من أهمها : أن تفرض الضرائب الأساسية على الدخل لا على رأس المال ، وأن تشكل حصيلة الضرائب على الدخل النسبة الهامة من الحصيلة الكلية للضرائب ، وأن تفرض الضرائب على رأس المال بسعر منخفض ، بحيث يمكن الوفاء بها من الدخل دون المساس برأس المال [2] . وقد سبق أن أشرنا إلى أن الضرائب التي تتبع الدخل قد تفرض على واقعة إكتساب الدخل (وهذه هي الضرائب المباشرة على الدخل) ، كما قد تفرض على إنفاق الدخل (أي على واقعة إستخدام الدخل) وهذه هي الضرائب الغير مباشرة . [3]

---

(١) وذلك لأن الضريبة – وهي إقتطاع مالي متجدد ومتكرر – لا يصح أن تفرض إلا على ثروة متجددة ومتكررة ، وهو ما يعني ضرورة أن تكون الضرائب على رأس المال ضرائب إستثنائية .

(٢) د. رفعت المحجوب ، المالية العامة ، مرجع سابق ، ص ٢٥٠ .

(٣) راجع ما سبق في الفصل التمهيدي (اهمية التمييز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة) ، ص١٧ وما بعدها .

ونظرا لهذا الإختلاف بين طبيعة ونوع الضرائب التي تفرض على الدخل أو رأس المال من ناحية ؛ وتلك التي تفرض على إكتساب الدخل أو إنفاقه من ناحية أخرى ، فقد اهتم الفقه المالي بتحديد المفهوم المالي أو الضريبي للدخل ، أي مفهوم الدخل من وجهة النظر الضريبية [1] .

وفي هذا المجال يمكن التمييز بين إتجاهين مختلفين أولهما يُعرِّف الدخل الضريبي بالنظر إلى المصدر الذي يأتي منه (نظرية المنبع) ، وثانيهما يُعرِّفه بالزيادة التي تطرأ على ذمة الممول أو ثروته (نظرية الزيادة في القيمة الإيجابية لذمة الممول) . [2]

١- **طبقا لنظرية المنبع** ، يعتبر دخلا ضريبيا ، ما يحصل عليه الممول (الشخص المكلف) بصفة دورية منتظمة ، من قيمة نقدية أو قابلة للتقدير بالنقود تتحقق من مصدر يتمتع بدرجة معينة من الثبات والاستقرار النسبي خلال فترة محددة من الزمن . وعلى ذلك يعتبر دخلا ضريبيا ما يحصل عليه الشخص المكلف بصفة دورية من الأرباح والفوائد والريع والمرتبات والأجور (سواء في شكل نقود أو سلع أو خدمات يمكن تقديرها نقديا) [3] .

ويعني إشتراط الدورية والإنتظام في الحصول على الأموال والخدمات لاعتبارها دخلا ضريبيا إستبعاد (ما يحصل عليه الممول بصفة عرضية ، أي بصفة غير دورية وغير منتظمة) من مفهوم الدخل الضريبي [4] ، ويتضح من هذا أن الأخذ بنظرية المنبع يؤدي إلى التضييق من نطاق الدخل الضريبي .

---

(١) ذلك أن للدخل مفاهيم متعددة طبقا لحقول البحث فيه ، فله معنى في لغة القانون بصفة عامة ، وقد يكون له معنى آخر في لغة الاقتصاد أو المحاسبة . وقد يعني المشرع المالي والضريبي بتحديد الدخل الخاضع للضريبة بالنسبة لبلد معين أو إزاء فرض ضريبة بعينها . راجع د. زين العابدين ناصر ، مبادئ علم المالية العامة ...، مرجع سابق ، ص ١٣٨ .

(٢) راجع تفصيلات هاتين النظريتين عند د.رفعت المحجوب ، المرجع السابق ، ص ٢٥٠ وما بعدها .

(٣) ومن الخدمات التي يمكن تقديرها نقديا : سكنى الممول في منزل مملوك له ، بينما لا تعتبر دخلا ضريبيا الخدمات التي يحصل عليها الممول والتي لا يمكن تقديرها بالنقود ، ومثال ذلك : ما تقوم به ربة البيت من الخدمات المنزلية ، والمنفعة التي يحصل عليها الناظر إلى لوحة والمتمثلة في سروره وإنشراحه .

(٤) ومثال ذلك : ما توزعه الشركات أو الخزانة العامة من جوائز على أصحاب السندات ، وما ينتج من كسب عن إرتفاع قيمة الأسهم والسندات والعقارات والأموال الأخرى التي يشتريها الممول ، ثم يقوم ببيعها بصفة عرضية .

٢- نظرية زيادة القيمة الإيجابية لذمة الممول :

ويتحدد الدخل الضريبي طبقا لهذه النظرية بكونه مقدار الزيادة الايجابية التي تطرأ على الذمة المالية للشخص المكلف سواء كان طبيعيا أو معنويا . وسواء تحققت هذه الزيادة بصفة دورية أو بصفة غير منتظمة .

وإذن فإن كل زيادة في ثروة الممول ، وأيا كان مصدرها أو طريقة قبضها ، وبغض النظر من دوريتها ، تعتبر دخلا ضريبيا . ومثال ذلك (الجوائز الموزعة على السندات ، أرباح المضاربة ، الكسب الناتج عن إرتفاع القيم المنقولة ، وثمن الأصول العقارية ، التركة ، الهبة ، الوصية ...الخ) .

والأخذ بهذه النظرية يؤدي -كما هو واضح- إلى إتساع مفهوم الدخل الضريبي [١] ، بعكس الحال في النظرية السابقة (نظرية المنبع) ، كما أنه يؤدي إلى الخلط من الناحية الفنية بين فكرة الدخل في ذاتها وفكرة رأس المال في ذاته . [٢]

ويلاحظ أن النظم الضريبية تختار بين هاتين النظريتين حسب حاجاتها إلى الإيرادات العامة ، فكلما كانت هناك حاجة ملحة إلى زيادة هذه الإيرادات – مع عدم الرغبة في فرض ضريبة على رأس المال – أخذ النظام الضريبي بمفهوم واسع للدخل بصفته وعاء للضريبة ، وذلك بإسقاط شرط الإنتظام والدورية .

وفيما يتعلق بمرسوم الضريبة على الدخل في دبي ، نلاحظ أن المشرع قد أخذ كقاعدة عامة بنظرية المنبع ، وذلك عندما قرر إخضاع الأرباح الصافية الدورية (المتحققة خلال كل سنة ضريبية) للضريبة . ومع ذلك فقد أخذ أيضا بفكرة الزيادة في القيمة الإيجابية لذمة الشخص المكلف عندما أخضع للضريبة الأرباح التي تنتج عن العمليات والتصرفات المرتبطة برأس مال المنشأة . فوفقا للمادة ٤/١ (د) من المرسوم ، فإن الأرباح الناتجة عن البيع أو الهلاك أو فقد أي أصل من الأصول الثابتة للمشروع ، هذه الأرباح يتم خصمها من الحسميات المسموح بها بمقتضى هذه المادة . ومعنى ذلك أن هذه الأرباح والتي تتحقق على

---

(١) وفي مقابل هذا التعريف الواسع للدخل الضريبي ، فإنه يعتبر خسارة يلزم إستنزالها منه كل إنخفاض في قيمة الأصول أيا كان سببها .

(٢) راجع : د. زين العابدين ناصر ، مرجع سابق ، ص ١٤٢ .

نحو عرضي وليس دوريا ، تخضع للضريبة على الدخل ، سواء تحققت في حيـاة المشروع أو بعد إنقضائه .

ثانيا : مكونات الأرباح الإجمالية

يتمثل الربح الإجمالي في جميع الإيرادات النقدية وغير النقدية التي يمكن تقديرها نقدا) التي يحققها الشخص المكلف نتيجة ممارسته لنشاطـه التجـاري أو الصناعي أو الخدمي . وبعبارة أخرى يشمل الربح الإجمالي الإيرادات المتحققة من جميع العمليات الاقتصادية التي مارسها الشخص المكلف خـلال فـترة المحاسـبة الضريبية . وقد جرى العمل على إشتمال هذه العمليات على ثلاثـة أنـواع هـي : عمليات الإستغلال العادي ، والعمليات الفرعية ، والعمليات الرأسمالية :

١- إيراد عمليات الإستغلال العادي :

وتتمثل هذه العمليات في ممارسة الأنشطـة الرئيسـية أو الأنشطـة العاديـة التي أنشئ المشروع من أجل ممارسـتها ، والأربـاح المتحققـة عـن هـذه العمليـات تسـمى بأربـاح الإسـتغلال العـادي . ومـن الطبيعـي أن تختلـف هـذه الأربـاح في طبيعتها وكيفية تحديدها بحسب طبيعة النشاط الذي يمارسه الشخص المكلـف : ففي الشركات أو المشروعات التجارية ، تتحدد هذه الأرباح عن طريق ما يسـمى بحساب المتاجرة [١] وفي الشركات الصناعية تتحدد أرباح الإستغلال العـادي وفقـا لمـا يسـمى بحسـاب التشغيـل والمتـاجرة [٢] ، أمـا في المشروعـات أو الشركـات المتخصصة في تقديم الخدمات ، فيتـم تحديـد أرباحـها العاديـة طبقـا لمـا يسـمى بحساب الإيراد [٣] . وقد سبق أن أشرنا إلى نص الفقرة السادسة من المادة الثانية من مرسوم الضريبة على الدخل في دبـي ، والـذي تضمـن الأعمـال الـتي تخضـع أرباحـها للضريبة . وقد اشتمل هذا النص علـى جميـع أنـواع الإسـتغلال العـادي (الأعمال التجارية ، الصناعية ، تقديم الخدمات) .

---

(١) وطبقا لهذا الحساب يتم طرح كل من قيمة المشتريات أثناء السنة وقيمة البضائع (المخزون) في بداية السنة من مجموع قيمة المبيعات أثناء السنة ، مضافا إليها قيمة البضائع المتبقية في نهاية العام (المخزون آخر السنة) .

(٢) وهنا تطرح قيمة المشتريات أثناء السنة وقيمة المخزون في بداية السنة ومجموع النفقات الحتمية (كالأجور وثمن المواد الخام الأولية ونفقات الصيانة ...الخ) من قيمة الناتج مضافا إليها قيمة المخزون في نهاية السنة .

(٣) وطبقا لهذا الحساب يتم طرح مجموع النفقات اللازمة لإنتاج الخدمات من حصيلة بيعها .

٢- أرباح العمليات الفرعية :

ويقصد بالعمليات الفرعيــة : الأنشـطة الـتي لا تتدخـل ضمـن العمليـات الرئيسية التي أنشئت الشركة أو المنشأة من أجـل ممارسـتها ، ولكنـها مـع ذلـك تتصل بها على نحو مباشر أو غير مباشر . وما دامت هذه الصلة قد توافرت فـإن الإرباح الناتجة عن هذه الأنشطة تدخل ضمن الإيراد الإجمالي الخاضع للضريبة . ومن أمثلة هذه الأرباح : التعويضات التي تتقرر لصالح الشخص المكلـف بمناسـبة مباشرته لنشـاطه ، الإيـرادات المحققـة مـن بيـع الممتلكـات المنقولـة أو العقاريـة (براءات الإختراع ، والعقارات المبنية ، المحلات التجارية ، الأراضـي الزراعيـة أو أو أراضي البناء) [١] ، والمنـح والإعانـات بشـرط أن تكـون قـد منحـت بسـبب مباشرة الشخص المكلف لنشاطه الرئيسي) . ويلاحظ أن النشاط الفرعي قـد يكـون طويل الأجل أو مؤقتا (قصير الأجل) . [٢]

٣- أرباح العمليات الرأسمالية :

والعمليات الرأسمالية هي التصرفات المتعلقة بالأصول الرأسماليــة للمنشـأة أو المشروع . وهذه التصرفات قد تكون إرادية كالبيع وإعـادة تقييـم الأصـول ، أو غير إراديه كالهلاك أو الفقد الذي يصيـب أصـول المنشـأة . وفي الحـالتين ، فـإن الإيرادات الناتجـة تدخل ضمـن الأربـاح الإجماليـة للمنشـأة بشـرط أن تزيـد هـذه الإيرادات عن رصيد\ سعر التكلفة (أي القيمة الدفترية للأصل المبـاع أو الهـالك أو المفقود) .

وفيما يتعلق بإعادة تقييــم الأصـول ، فـإن الأربـاح الناتجـة عـن ذلـك لا تخضع للضريبة إذا كان الغرض من إعادة التقييم يتمثل في مجرد الإطمئنـان علـى المركز المالي الحقيقي للمشروع ، ففي هـذه الحالـة تعتـبر الزيـادة في قيمـة الأصـل (والتي أظهرتها عملية إعادة التقييم) مجـرد زيـادة حسـابية أو رقميـة ، وليسـت زيادة حقيقية أدت إلى إرتفاع قيمة الذمة المالية للشخص المكلف . أمـا إذا كـانت إعادة التقييم قد تمت من أجل تغيير الشكل القانوني للمنشـأة أو لتقديـم الأصـول

---

(١) وحتى تعتبر هذه الإيرادات أرباحا فرعية ، فإنه يجب ألا يكون نشاط الشخص المكلف متمثلا - بصفة أساسية - في ممارسة هذا النشاط الفرعي .

(٢) مثال النشاط الفرعي طويل الأجل (الإستثمار في الأوراق المالية) والقصير الأجل (إجراء صفقة معينة)

الثابتة كحصة عينية في منشأة أخرى ، أو لمبادلتها بحصة عينية في منشأة أخرى ففي هذه الحالات ، إذا كانت قيمة الأصول ، أو قيمة النصيب أو البدل تزيد عن القيمة الدفترية الثابتة لها ، فإن هذه الزيادة تعد ربحا رأسماليا يدخل ضمن الوعاء الخاضع للضريبة .

وقد نصت الفقرة (د) من المادة الرابعة من المرسوم على خضوع الأرباح الرأسمالية للضريبة على الدخل في دبي ، وإن كان النص على ذلك قد ورد بطريقة غير مباشرة ، ففي مجال تحديد التكاليف واجبة الخصم من الأرباح الإجمالية وصولا إلى الربح الصافي (وعاء الضريبة) ، نصت هذه الفقرة على خصم "ما يزيد من رصيد سعر التكلفة على سعر البيع لأية ممتلكات أو مصاريف رأسمالية من النوع المشار إليه في الفقرة (ج) من هذه المادة مما يترك أو يهمل أو يباع أو يجري التخلص منه بصورة أخرى خلال سنة ضريبة الدخل . ويشترط في ذلك أنه إذا تجاوز سعر بيع ملك كهذا رصيد سعر التكلفة ، فإن مجموع الحسميات المسموح بها للشخص المكلف عن سنة ضريبة الدخل المذكور ينقص ..) .

ويعني ذلك أن بيع الأصل إن تحقق منه إيراد أقل من ثمن شرائه (سعر التكلفة) فإن هذا الفرق السلبي يخصم من الإيراد الإجمالي للمنشأة (أي أنه لا يخضع للضريبة) فإن كان هذا الفرق إيجابيا - بمفهوم المخالفة - أي إذا زاد ثمن البيع عن سعر التكلفة ، فإن هذه الزيادة تدخل ضمن الإيرادات الإجمالية الخاضعة للضريبة .

وجدير بالذكر في هذا المجال ، أن التصرف في الأصول الرأسمالية ، إن تم بدون مقابل (كالهبة أو الوصية) ، فإن الضريبة لا تفرض في هذه الحالة لعدم وجود أرباح .

وأخيرا يلاحظ أن الفقرة (د) من المادة الرابعة قد نصت على خصم الخسارة الرأسمالية ، ومن ثم فإن المرسوم يكون قد وازن بين إخضاع الأرباح الرأسمالية للضريبة من ناحية ، وبين خصم الخسارة الرأسمالية من الأرباح من ناحية أخرى .

ثالثا : كيفية تحديد وعاء الضريبة

بعد أن عرضنا لمكونات الأرباح الإجمالية ، يمكن التوصل إلى الأرباح الصافية والتي تشكل وعاء الضريبة طبقا لنص المادة (٥/٢) وذلك عن طريق خصم التكاليف التي حددتها المادة الرابعة ، وحد الإعفاء المقرر في المادة (١٩/٢) .

والتساؤل الهام الذي يُطْرَح هنا وفي مجال حساب الدخل الخاضع للضريبة ، يتمثل فيما يأتي :

١- هل تتم هذه المحاسبة على أساس الأرباح التي تحققت وقبضت فعلا ، أم على أساس ما تم إستحقاقه منها دون أن يتحقق القبض الفعلي ؟

٢- في تحديده لوعاء الضريبة ، هل طبق المشرع نظرية "حساب الإستغلال" أم أنه أخذ بنظرية "الميزانية" أم أنه قد طبقهما معا ؟

١- الأجابة عن السؤال الأول :

نصت المادة السابعة على أنه "يجري حساب الدخل بموجب أحكام هذا المرسوم وفقا لطريقة الحساب التجاري المتبعة عادة من قبل الشخص المكلف في حفظ سجلاته ، فإن لم تعكس هذه الطريقة دخل الشخص المكلف بصورة حقه ، فعندها يجري الحساب وفقا للطريقة التي تعكس الدخل حقا .

وتعتبر طريقة **الحساب التجاري التراكمية** (وهي الطريقة التي تحسب بموجبها فئات الحسم في السنة الخاضعة للضريبة التي تنشأ فيها – وبمعنى آخر السنة التي **ينشأ الحق** فيها أو تنشأ المسئولية عنها ، وتصبح قيمتها قابلة للتحديد بصورة معقولة) بأنها تعكس الدخل بصورة عادلة . ويحق للشخص المكلف إستعمال الطريقة المتبعة عادة في سجلاته من أجل تحويل عملة ما إلى عملة أخرى إذا كانت تلك الطريقة معترف بها في المحاسبات التجارية بصورة عامة .

تطبق وتفسر عبارات "تستحق له أو يتسلمها" و "استحقت عليه أو دفعها" و "تستحق أو تدفع" و "تتكبد" و "تنشأ" – لدى استعمالها في هذا المرسوم ، وفقا لطريقة المحاسبة التجارية التي يجري حساب الدخل بمقتضاها .

وعليه إذا حسب الدخل **بالطريقة التراكمية للمحاسبة** التجارية فعندئذ تحسب كافة فئات الدخل لسنة ضريبة الدخل التي تنشأ فيها للشخص المكلف وتحسم جميع فئات الحسم عن سنة ضريبة الدخل التي تنشأ فيها ضد الشخص المكلف . فإذا حسب الدخل على **طريقة المحاسبة التجارية** للدفعات النقدية الداخلة والخارجة ، فتحسب عندها جميع فئات الدخل لسنة ضريبة الدخل التي تستلم فيها وتخصم جميع فئات الحسم عن سنة ضريبة الدخل التي يدفعها الشخص المكلف" .

ويتضح من هذا النص أن المشرع لم يُلزِم الشخص المكلف بإتباع طريقة محددة يتم على أساسها حساب وعاء الضريبة ، وإنما ترك له حرية إتباع إحدى طريقتين :

(أ) فإما أن تتم المحاسبة على أساس **طريقة الحساب التجاري (أو المحاسبة التجارية)** والتي جرى العرف التجاري على إتباعها . وبمقتضاها تحدد الإيرادات الخاضعة للضريبة بما تم قبضه أو إستلامه فعلا منها خلال سنة المحاسبة ، بعد أن يتم خصم ما دفع فعلا من نفقات أو تكبده الشخص المكلف من مصروفات أو ديون أو خسائر . وفي هذه الحالة يجب أن يكون الإستلام الإيجابي للإيرادات والدفع السلبي للنفقات أو المصروفات أو الديون أو الخسائر ، قد تم إثباته في الدفاتر والسجلات المنتظمة للشخص المكلف ، وأن يكون هذا الإثبات قد أجري وفقا لقواعد المحاسبة الفنية المتعارف عليها ، وبحيث تعكس هذه الطريقة – ومن خلال ما هو ثابت في الدفاتر والسجلات المنتظمة – دخل الشخص المكلف بصورة حقيقية واضحة وميسرة [1] .

وقد نصت المادة (١٣) من المرسوم على أن "تكون قيود ودفاتر الشخص المكلف المتصلة بحساب ضريبة الدخل المفروضة بموجب هذا المرسوم ، معدة للتفتيش عليها من قبل المدير وموظفيه عند الضرورة حسب طلبه ، وذلك بغرض تنفيذ أحكام هذا المرسوم" .

---

[1] فإذا لم يؤد إتباع هذه الطريقة إلى تحديد دخل الشخص المكلف على نحو دقيق ، يكون لمدير ضريبة الدخل أو المحاكم أو التحكيم كامل السلطة في تقدير مدى صحة ما ورد في السجلات والدفاتر أو طرحها كليا أو جزئيا من أجل التوصل إلى تقدير حقيقي لدخل الشخص المكلف .

كما قضت المادة العاشرة أيضا بإلزام الشخص المكلف بأن يُدخِل في قيود حساباته كافة فئات الدخل والصرف والفئات الأخرى التي تؤثر على دخله ، وأن يقدم في تصريحه النهائي قيودا تعكس دخله بصورة صادقة .

(ب) وإما أن تتم المحاسبة على أساس **"طريقة الحساب التجاري التراكمية" أو "الطريقة التراكمية للمحاسبة التجارية أو التجميعية** ، وهنا يتم تحديد وعاء الضريبة – ليس على أساس ما تم قبضه فعلا من إيرادات أو خصم ما تم دفعه فعلا من نفقات – وإنما تكون العبرة بنشوء الحق في الإيرادات أو نشأة المسئولية عن الإلتزامات بالدفع [1] . وفي هذه الحالة يشترط أن تكون الإيرادات أو التكاليف قابلة للتحديد بصورة معقولة خلال سنة ضريبة الدخل . ولعل المشرع قد قصد هنا بكلمة "معقولة" أن تكون القيمة التي قدرها الشخص المكلف لإيراداته التي نشأ حقه في الحصول عليها ، ولنفقاته التي نشأ الإلتزام عليه بدفعها ، قد تم طبقا لما جرى عليه العرف في مجال النشاط الذي يمارسه الشخص المكلف ، وأن يكون وجود كلا من الحقوق والإلتزامات أمرا مؤكداً (إما بإتفاق أطراف المعاملة أو بحكم نهائي يصدر في هذا الشأن) [2] . فإذا ما تحقق هذا الشرط ، فإن الإيرادات المستحقة تدخل في وعاء الضريبة ، وكذا النفقات مستحقة الدفع تخصم من هذا الوعاء ، حتى لو تأخر تحصيل الإيرادات إلى سنة لاحقة ، أو تأخر دفع النفقات أيضا إلى سنة لاحقة .

وإذا ما اختار الشخص المكلف إحدى الطريقتين السابقتين ، فإن معاملة الخسائر التي يصاب بها الممول خلال سنة المحاسبة ،تتم بذات الطريقة المختارة وقد ورد النص على ذلك في المادة الثامنة ، والتي قررت بأنه "إذا تكبد الشخص المكلف خلال سنة ضريبة دخل وأثناء ممارسته تجارة أو عملا ، خسارة (تحسب بذات الطريقة كالدخل بموجب أحكام هذا المرسوم) ولم يعوض عنها بصورة كاملة وفقا لأحكام هذا المرسوم ، فيحق للشخص المكلف أن يطالب بتدوير (أي ترحيل)

---

(١) أي المسئولية عن الخصومات التي يمكن إستنزالها من الإيرادات الإجمالية وصولا للدخل الصافي الذي يمثل وعاء الضريبة .

(٢) فإذا كان الإيراد أو الإنفاق مشكوكا في تقديرهما (كما هو الحال بالنسبة للديون المعدومة لأي سبب) أو كانت النفقات إحتمالية ، فلا يعتد بذلك عند حساب الدخل الخاضع للضريبة .

أي جزء من الخسارة التي لم يعوض عنها كما ذكر ، وبقدر المستطاع حسمه أو إنقاصه من مقدار الدخل لسنوات ضريبة الدخل التالية" .

وقبل أن ننتقل إلى الإجابة عن السؤال الثاني ، يمكن إبداء الملاحظتين الآتيتين على النص السابق للمادة السابعة :

الملاحظة الأولى :

من المعلوم أن الضريبة تفرض بقانون ، يصبح الشخص المكلف أمام نصوصه مجبراً -وليس حراً- في دفع الضريبة إلى الدولة أو السلطة المحلية . وعنصر الإجبار هنا يعني أنه إجبار قانوني وليس معنويا ، ومن ثم يصبح الشخص المكلف بالضريبة ملتزما بدفعها دون مقابل نفع خاص يعود عليه من الدفع (كما هو الحال في الثمن العام مثلاً) أو نفع خاص يرتبط بالنفع العام (كما هو الحال في الرسم) . كما يقتضي عنصر الإجبار القانوني أيضا إستقلال الدولة . أو غيرها من الهيئات العامة المحلية ، بوضع نظامها القانوني من حيث تحديد الوعاء والسعر وكيفية التحصيل ، وغير هذا دون أن ترجع في ذلك إلى الأفراد أو الأشخاص المكلفين بدفعها . [1]

ومن ناحية أخرى ، يقتضي التنظيم الفني للضريبة ، وجوب مراعاة المشرع لمجموعة من القواعد أو المبادئ ، وهو بصدد تقرير النظام الضريبي في الدولة . وتستهدف هذه القواعد في مجموعها تحقيق صالح الممول من جهة وصالح الخزانة العامة من جهة أخرى . ومن هذه القواعد أو المبادئ "قاعدة اليقين" والتي تقضي بضرورة أن تكون الضريبة معلومة وواضحة لا غامضة وتحكمية وذلك في كل ما يتعلق بها من أحكام كالسعر وطريقة تحديد الوعاء وميعاد الدفع وكيفية الدفع وجزاءات التخلف عنه وغير ذلك . [2]

وبتطبيق ذلك على ما ورد في نص المادة السابعة سالفة الذكر ، نلاحظ أن المشرع قد ترك الحرية للشخص المكلف في إختيار طريقة تحديد الوعاء من ناحية

---

(1) د. أحمد جامع ، علم المالية العامة ... ، مرجع سابق ، ص ١٠٦ .

(2) وتؤدي مراعاة هذه القاعدة إلى أن يعلم الممول بالضبط إلتزاماته قبل الإدارة المالية ، ومن ثم يستطيع الدفاع عن حقوقه ضد أي تعسف أو سوء إستعمال سلطة من جانبها .

كما ترك له أيضا في الطريقة الثانية "الطريقة التراكمية للمحاسبة التجارية" الحرية في تحديد وعاء الضريبة بطريقة معقولة ؛ من ناحية أخرى .

ولا شك أن هذه الحرية في التحديد ، تبدو متعارضة مع عنصر الإجبار والإلتزام بأحكام الضريبة التي يقررها المشرع ولا يقررها الشخص المكلف ، كما أن ما يبدو معقولا من وجهة نظر الشخص المكلف قد لا يبدو معقولا من وجهة نظر الإدارة المالية ، وهنا يمكن للتعارض بين وجهتي النظر أن يثير مشكلات بينهما وتعطيل في تحصيل حق الخزانة العامة . هذه المشكلات كان يمكن تجنبها – أو حتى التقليل منها – لو أن المشرع كان قد حدد طريقة بذاتها لحساب وعاء الضريبة .

الملاحظة الثانية :

لم يكن النص حاسما فيما يتعلق بإلزام الشخص المكلف بعدم الجمع بين طريقة الإستحقاق (نشوء الحق) من ناحية ، وطريقة القبض أو الدفع الفعلي (المحاسبة التجارية) معاً وفي وقت واحد . وكان على المشرع أن يضيف حظر هذا الجمع صراحة إلى النص ، وذلك حفاظا على حق الحكومة في تحصيل الضرائب المستحقة ، ودفعا للشخص المكلف إلى إختيار إحدى الطريقتين دون الأخرى [(١)] .

إن وجود هذا الحظر سيمنع الممول مثلا من أن يدخل في الحساب الإيرادات المقبوضة فقط دون الإيرادات المستحقة ، بينما يقوم بخصم النفقات المستحقة (والتي لم تدفع بعد) أو العكس [(٢)] . ولا شك أن في منع ذلك حفاظا على الحق المالي للخزانة العامة كما ذكرنا حالا .

---

(١) وكان يمكن لهذا الحظر أن يأتي في عبارة بسيطة على النحو الآتي : وفي الحالة التي يختار فيها الشخص المكلف محاسبته بالطريقة الأولى أو الثانية ، يحظر عليه أن يجمع بينهما فيما يتعلق بالإيرادات أو النفقات

(٢) فإذا قام الشخص المكلف مثلا بإدخال الإيرادات المقبوضة فعلا ضمن وعاء الضريبة دون أن يدخل في ذلك الإيرادات المستحقة (والتي يمكن أن تكون قيمتها أكبر بكثير من قيمة المدفوع منها) بينما قام بخصم النفقات المستحقة (والتي يمكن أن تكون قيمتها أكبر بكثير من قيمة المدفوع منها) ، دون أن يخصم المدفوع فعلا منها ، فإنه يكون بذلك قد أنقص وعاء الضريبة ، وبالتالي يكون قد أنقص ما هو مستحق للخزانة العامة كضريبة عن هذا الوعاء .

الإجابة عن السؤال الثاني :

في تحديده للدخل الصافي (وعاء الضريبة) يميز الفقه المالي عادة بين نظريتين هما : نظرية "حساب الإستغلال" ، ونظرية "حساب الميزانية" .

وطبقا للنظرية الأولى ، يتم تحديد الدخل الصافي بالفرق بين جملة الإيرادات الناتجة عن عمليات المتاجرة والإستغلال العادي من ناحية ، وتكاليف هذا الإستغلال من ناحية أخرى .

وفيما يتعلق بالنظرية الثانية ، فإن الدخل الصافي يتحدد طبقا لها على أساس الفرق بين جملة أصول (أو حقوق) المشروع من جهة ، وجملة خصوم (التزامات) هذا المشروع من جهة أخرى .

وبعبارة أكثر دقة ، يتحدد الربح الصافي - طبقا لنظرية "حساب الميزانية" في سنة ما ، بالفرق بين فائض أصول المشروع عن خصومه في بداية السنة ، وفائض الأصول عن الخصوم في نهايتها كما يظهر في الميزانية .

ويتضح من مقارنة هاتين النظريتين أن الأولى تضيق من مفهوم وعاء الضريبة ، بينما تضفي النظرية الثانية قدرا كبيرا من الإتساع والشمول على مفهوم هذا الوعاء . ذلك أن الوعاء - طبقا للنظرية الأولى - ينحصر في نتيجة أو محصلة النشاط الفعلي أو الحقيقي الذي وجدت المنشأة أو المشروع من أجل ممارسته . وتتمثل هذه المحصلة أو تلك النتيجة في الأرباح الصافية التي يمكن حسابها بطرح إجمالي ما دفع من نفقات لازمة لمارسة النشاط الرئيسي من إجمالي الأرباح المتحققة (خلال سنة المحاسبة) نتيجْة ممارسة هذا النشاط ، ومن ثم فإن الوعاء لن يتضمن - في هذه الحالة - الأرباح الأخرى غير الناتجة عن الممارسة الفعلية للنشاط (مثل الأرباح الرأسمالية ، أو الأرباح الناتجة عن الزيادة في قيمة أصول المنشأة) .

بينما الأخذ بالنظرية الثانية (حساب الميزانية) يؤدي - وكما هو واضح من تعريفها - إلى إدخال أنواع متعددة من الأرباح في وعاء الضريبة ، بعضها قد لا يكون ناتجا عن الممارسة الفعلية للنشاط (مثل أرباح العمليات الرأسمالية ، والأرباح الناتجة عن إعادة تقييم الأصول) ، أي أن وعاء الضريبة في هذه الحالة سيتضمن أرباحا محاسبية وليست أرباحا حقيقية .

وبالرجوع إلى نصوص المرسوم محل الدراسة ، نجد أن المادة ٢/٥ قد نصت على أن الدخل الخاضع للضريبة (وعاء الضريبة) هو "صافي الدخل الناتج في دبي لشخص مكلف من جراء ممارسة تجارة أو أعمال في دبي بعد إجراء الحسميات المصرح بها في هذا المرسوم" . كما تضمن نص المادة (٧) – وكما سبق أن أشرنا – أن حساب الدخل الخاضع للضريبة يتم من خلال الإعتداد بالفرق بين الإيرادات والنفقات المقبوضة أو المدفوعة مثلا ، أو المستحقة التحصيل أو الدفع نتيجة ممارسة النشاط العادي للشخص المكلف .

وطبقا لهاتين المادتين ، يكون المشرع قد أخذ – كقاعدة عامة – بنظرية "حساب الإستغلال" . إلا أن المشرع – وكما سبق أن أشرنا – قد نص في الفقرتين (د) ، (و) من المادة (١/٤) على سريان الضريبة على الأرباح الناتجة من بيع أي من الممتلكات أو الأصول الرأسمالية ، وكذا الأرباح المتحققة من التعويضات مقابل هلاك أو تلف الموجودات التجارية أو أية ممتلكات استعملت خلال ممارسة التجارة أو العمل في دبي ، سواء أثناء حياة المشروع أو بعد إنقضائه . وما دامت هذه الأرباح الرأسمالية تخضع ايضا للضريبة ، فإن المشرع يكون قد أخذ أيضا بنظرية "حساب الميزانية" حيث أن هذه الأرباح تمثل زيادة في الأصول أو الحقوق ولكنها زيادة غير ناتجة عن الإستغلال العادي الذي أنشئ المشروع لممارسته .

إن جمع المشرع بين هاتين النظريتين يذكرنا بما سبق أن أشرنا إليه من أن المشرع قد جمع بين نظرية المنبع ونظرية الزيادة في القيمة الإيجابية للذمة المالية للمشروع أو المنشأة الممارسة للعمل أو للتجارة في دبي ، وذلك فيما يتعلق بمفهوم الدخل الضريبي (أي الدخل من وجهة النظر الضريبية) . وأخيرا ، ومن مجمل النصوص المتعلقة بتحديد وعاء الضريبة ، يمكن القول أن هذا الوعاء لا يشترط فيه :

١- القبض الفعلي .
٢- الصفة النقدية .
٣- المشروعية .[1]

---

(١) فالقاعدة أن الضريبة تطبق حتى لو كان الربح في جزء منه غير مشروع (كما لو تحقق مثلا نتيجة غش تجاري أو صناعي ارتكبه الشخص المكلف ، أو نتيجة بيع بأثمان غير تلك التي يحددها التنظيم القانوني المطبق) .

المبحث الرابع
التكاليف واجبة الخصم من الأرباح الإجمالية

أشرنا أكثر من مرة في الصفحات السابقة إلى أن وعاء الضريبة على الدخل في دبي يتمثل في الدخل الصافي . وحتى يمكن التوصل إلى هذا الوعاء تمهيدا لفرض الضريبة بالأسعار التي حددتها المادة ١٩/٢ (أ+ب) من المرسوم ، فقد ورد بالمادة الرابعة ما يُسمح بخصمه كتكاليف تم دفعها خلال سنة المحاسبة .

وقبل إيضاح هذه التكاليف بشئ من التفصيل ، نرى من الأهمية بمكان أن نميز بين تكاليف الدخل واستعمالاته من ناحية ، وبيان الشروط واجبة التوافر فيما يعد تكليفا واجب الخصم من ناحية أخرى :

أولا: التميز بين تكاليف الدخل واستعمالاته

في الحالات التي يقرر فيها المشرع إخضاع الدخل الصافي للضريبة ، يكون من الضروري أن يتم خصم التكاليف التي تحملها الشخص المكلف من أجل الحصول على هذا الدخل . وإذا كانت التكاليف واجبة الخصم ، فإن استعمالات الدخل بعد الحصول عليه لا تخصم من الإيرادات الإجمالية . وإذا كانت استعمالات الدخل الشخصي (أي الدخل الذي يحصل عليه الممول حالة كونه شخصا طبيعيا) تتمثل في الأوجه المتنوعة لإنفاق الدخل المتحقق (مثل إشباع حاجات المأكل والمشرب والملبس والمسكن وسيارته الخاصة وخدمة الذين يعملون لديه في مسكنه ....الخ) ، فإن استعمالات الدخل الذي يحققه الشخص المعنوي – وهي أيضا لا تخصم من الإيرادات الإجمالية المحققة – يمكن أن تتمثل في أوجه متعددة (مثل النفقات المدفوعة لإقامة إحتفالات ، أو لإقامة الوفود الزائرة في الفنادق ونفقات سفرهم .....الخ) .

ويرجع عدم خصم استعمالات الدخل من الإيراد الإجمالي إلى كونها لا تدفع من أجل ممارسة النشاط العادي للشخص المكلف ، كما أن دفعها لا يرتبط وعلى نحو مباشر بتحقيق الإيراد محل الخضوع للضريبة ، بينما تخصم التكاليف

لأن دفعها يعتبر أمرا حتميا لتشغيل المشروع وإدارته من أجل تحقيق الإيراد الخاضع للضريبة .

ومن أهم أمثلة التكاليف واجبة الخصم : تكاليف الصيانة ، وتكاليف إستهلاك الأصول الرأسمالية ، وتكاليف الإستغلال العادي .

والواقع أن تحديد التكاليف واجبة الخصم يمثل محورا للجدل والمنازعة بين الادارة المالية والأشخاص المكلفين ، ذلك أن إتساع نطاق التكاليف واجبة الخصم يحقق مصلحة الشخص المكلف [1] لأنه يؤدي إلى تضييق وعاء الضريبة وإنقاصه ، ومن ثم خفض قيمة الضريبة المستحقة ، بينما يؤدي تضييق نطاق التكاليف إلى زيادة وعاء الضريبة ، وبالتالي زيادة قيمة الضريبة المستحقة ، وبالطبع فإن ذلك ليس في صالح الممول ، وإن كان في صالح الادارة المالية والخزانة العامة للحكومة .

ومن هنا تظهر أهمية تحديد التشريع الضريبي – وعلى نحو واضح – للتكاليف واجبة الخصم في إطار التشريع المقرر لأحكام الضريبة .

ثانيا: شروط التكاليف واجبة الخصم

التمييز السابق بين تكاليف الدخل واستعمالاته يشير إلى أن مفهوم النفقة أوسع وأشمل من مفهوم التكلفة . فالنفقة تعني المقابل النقدي أو العيني الذي يدفعه الشخص مقابل الحصول على شيء مادي أو منفعة مادية أو معنوية (سلع وخدمات) ، سواء ارتبط هذا الدفع بممارسة نشاط الشخص المكلف أو لم يرتبط به وسواء كان الدفع سابقا لتحقيق الإيراد أو لاحقا له . أما التكلفة فهي ما يكون دفعه لازما لممارسة النشاط ، وغالبا ما يكون دفعه سابقا على تحقيق الإيراد ومن أجل الحصول عليه .

وعلى ذلك ، فإن التكاليف تعد نوعا من النفقات ، أما النفقات فليست جميعها تكاليف للدخل . إضافة إلى هذا التمييز العام ، فإن شروطا معينة يجب

---

[1] ولتحقيق هذه المصلحة يحاول الشخص المكلف أن يدخل بعضا من الاستعمالات ضمن التكاليف واجبة الخصم .

أن تتوافر في كل نفقة تعد تكليفا واجب الخصم من الإيـرادات الإجماليـة العاديـة للمشروع (إيرادات الإستغلال العادي) ، هذه الشروط هي :

١- **أن تكـون مؤكـدة وحقيقيـة** : ويعـني ذلـك أن التكـاليف الإحتماليـة أو الخسائر محتملة الحدوث ، وكذلك النفقـات الـتي لم تدفـع فعـلا (أو لا تكون مستحقة الدفع فعلاً) لا يجوز أن تخصم من الإيرادات الإجمالية .

٢- **أن يتحقق الإرتباط المباشر والضروري (الحتمـي) بـين دفـع التكـاليف وإنتاج الإيراد** . فإذا اشتملت النفقة على جـزء يرتبـط بإنتـاج الإيـراد ، وجزء آخر لا يرتبط بذلك ، فإن الجزء الأول فقط هو الذي يعتـبر تكليفـا واجب الخصم .

٣- **أن تكون النفقـة تكليفـا جاريـا ، وليسـت مصروفـا رأسماليـا** . ويكـون التكليـف جاريـا إذا كـان يدفـع بصفـة مسـتمرة بغـرض ممارسـة النشـاط العادي للمشروع (رواتب العمال ، ثمن المواد الخام والطاقـة ، مصروفـات الصيانة الدورية .....الخ) . أما المصروفات الرأسمالية والتي تنفـق بغـرض زيـادة الطاقـة الإنتاجيـة للمشـروع (شـراء آلات ومعـدات جديـدة) أو المحافظة على هذه الطاقة (اقساط الإستهلاك المادي أو الفني) فـإن هـذه المصروفات لا تخصم من الإيراد المتحقق في سنة المحاسبة دفعة واحدة ؛ وإنما يجري خصمها بطريقة معينة سنوضحها فيما بعد .

وتأكيدا لهذه الشروط ، أجازت المادة ١/٤ (فقرة ب) مـن المرسـوم خصـم النفقات مما يستحق دفعه أو يدفع من قبل الشخص المكلـف خـلال سـنة ضريبـة الدخل بشأن ممارسة التجارة أو الأعمال في دبي ، وهذا النص يعني ضرورة :

(أ) أن تكون النفقة مرتبطة بممارسة الأعمال والتجارة في دبي .

(ب) أن تكـون النفقـة قـد دُفِعـت فعـلا أو مسـتحقة الدفـع فعـلا خـلال سـنة المحاسبة .

وكأمثلة على ما يمكـن خصمـه كتكليـف ، أشـار النـص إلى : المصـروف الخـاص بـالتنقيب أو حفر أو تطويـر الممتلكـات الزينتيـة في دبـي ، المصروفـات الادارية والتأسيسية ، التبرعـات الخاصـة بمسـاعدة المسـتخدمين ، الأجـور والمكافآت عن الخدمات التي يقدمها الآخرون .... الخ .

وسنوضح فيما يلي التكاليف التي يمكن خصمها من الإيرادات الإجمالية المتحققة من ممارسة التجارة والأعمال في دبي .

ثالثا: صور التكاليف واجبة الخصم طبقا للمرسوم

وردت أنواع التكاليف الممكن خصمها من الإيراد الإجمالي في المادتين رقم (٤) ، (٥) من مرسوم الضريبة على الدخل في دبي . ويلاحظ أن البند الأول من المادة الرابعة قد تضمن تقرير مبدأ الخصم ، حيث نص على أنه "لدى حساب الدخل الخاضع للضريبة ، يسمح بحسم الفئات التالية أينما جرى تكبدها" ، ثم وردت بعد ذلك صور التكاليف واجبة الخصم في الفقرات (أ) ،(ب) ، (ج) ، (د) (هـ) ، (و) .

كما تضمن البند الثاني من ذات المادة الأحكام الخاصة بخصم خسارة التشغيل الإضافية ، أما المادة (٥) فقد تضمنت الأحكام المتعلقة بخصم الخسائر الناتجة عن تلف أو هلاك موجودات المنشأة الممارسة للنشاط في دبي . ويمكن إيضاح ذلك بشيء من التفصيل فيما يلي :

١- تكاليف الاعمال التجارية والخدمات :

وقد ورد النص على خصم هذه التكاليف بالفقرة (أ) من المادة ١/٤ "تكاليف البضاعة المبيعة أو الخدمات المقدمة من قبل الشخص المكلف ، فيما يتعلق بممارسة التجارة أو الأعمال في دبي" .

وتشتمل تكاليف البضاعة المبيعة كل ما تحمله الشخص المكلف من نفقات حتى وصول البضاعة إلى تاجر التجزئة أو المستهلكين ، ويتضمن ذلك : ثمن الشراء ، والضرائب الجمركية المدفوعة بالنسبة للسلع المستوردة من الخارج ، ونفقات النقل والشحن والتأمين وأجور العمال وغيرها من النفقات التي جرت الأصول المحاسبية على اعتبارها ضمن التكاليف اللازم دفعها لمارسة التجارة .

وبالنسبة للأشخاص المكلفين والتي يتمثل نشاطهم في تقديم الخدمات المتنوعة (في مجال الفندقة ، النقل ، الإتصالات ، المواصلات ، الخدمات المالية والمصرفية ، التعليم ، الصحة ، المقاولات ... الخ) فإن التكاليف المدفوعة من

قبلهم لمارسة هذه الأنشطة تكون واجبة الخصم من الإيرادات الإجمالية المتحققة خلال سنة المحاسبة .

٢- تكاليف الإستغلال العادي والتبرعات :

وقد ورد النص عليها في الفقرة (ب) من المادة ١/٤ "المصروف الخاص بالتنقيب أو حفر أو تطوير المتلكات الزيتية في دبي ، والمصاريف الادارية والتأسيسية والتبرعات والمصاريف الخاصة بمساعدة المستخدمين والأجور والمكافآت عن الخدمات التي يقدمها الآخرون ، سواء نشأت أو دفعت مباشرة إلى الشخص الذي يقدم الخدمات أو إلى أشخاص آخرين بخصوص التأمين أو التقاعد أو أية برامج أخرى منشأة لمصلحة الأشخاص الذين يوفرون الخدمات" .

يلاحظ أن هذا النص قد اشتمل على التكاليف الآتية :

(أ) **المصروف الخاص بالتنقيب أو حفر أو تطوير المتلكات الزيتية في دبي**

(ب) **المصاريف الادارية والتأسيسية .**

(ج) **التبرعات والمصاريف الخاصة بمساعدة المستخدمين .**

ويلاحظ أن هذه الأنواع الثلاثة من التكاليف قد أوردها النص بدون تحديد لحد أقصى يجوز خصمه منها ، أو تحديدها في شكل نسبة معينة من إجمالي الإيرادات المتحققة .

ولا شك في أن ذلك التوسع يؤدي إلى إنقاص قيمة وعاء الضريبة ، وبالتالي إنخفاض قيمة الحصيلة الضريبية .

ورغم أن الأصل هو عدم جواز خصم التبرعات والإعانات ، حيث أنها لا تعد من قبيل التكاليف [١] ، فإن كثيرا من التشريعات الضريبية تقرر إعتبارها في حكم التكاليف ، وذلك لتحقيق أغراض إقتصادية وإجتماعية [٢] . ولكن هذا التقرير غالبا ما يتم من خلال تحديد نسبة معينة من التبرعات (كحد أقصى من

---

(١) د. زكريا محمد بيومي ، "موسوعة الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين والمواد الملحقة بها" ، عالم الكتب ، القاهرة ، ١٩٩٤، ص ٢٦٠ .

(٢) من الأغراض الإقتصادية مثلا : تدعيم الميزانية العامة للدولة إن كان التبرع ممنوحا للحكومة . ومن الأغراض الاجتماعية : تدعيم روح التعاون والتكافل الاجتماعي في المجتمع .

الدخل السنوي الصافي) وذلك حتى لا يلجأ الشخص المكلف – في محاولة منه لإنقاص وعاء الضريبة – إلى منح تبرعات صورية . وفي التشريع الضريبي المصري مثلا ، نجد أن المادة رقم (٢٧) من القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ في شأن الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين ، قد ميزت بين التبرعات المدفوعة أو التي تؤول للحكومة ووحدات الادارة المحلية والهيئات العامة من ناحية ، والتبرعات والإعانات المدفوعة للهيئات الخيرية والمؤسسات الاجتماعية المصرية المشهرة طبقا لأحكام القوانين المنظمة لها ، ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة للإشراف الحكومي من ناحية أخرى ، حيث يعد النوع الأول من التبرعات كتكاليف واجبة الخصم من وعاء الضريبة ، وأيا كان مقدار هذه التبرعات ، بينما لم يجز المشرع خصم التبرعات من النوع الثاني إلا في حدود ٧٪ من الربح السنوي الصافي للمنشأة (أي أن ما زاد عن هذه النسبة كتبرعات لا يعد من التكاليف واجبة الخصم) . وتطبيقا لهذا النص لا تخصم التبرعات أو الإعانات التي تدفع لهيئات سياسية كأحزاب أو لأفراد أو لحكومات أجنبية ، أو لمؤسسات أو هيئات خيرية غير مصرية . ويلاحظ أيضا أن مرسوم الضريبة على الدخل في دبي قد توسع أيضا في إعتبار كل ما يدفع لمساعدة المستخدمين ،كالإعانات الإجتماعية والإكراميات التي تدفع في بعض المناسبات) كتكاليف يجوز خصمها ، كما تَوسَّع أيضا في اعتبار أية نفقات تُدفع لإنشاء أية برامج أخرى لصالح العاملين (صناديق التكافل الإجتماعي صناديق التوفير ....الخ) كتكاليف يجوز خصمها .

والواقع أن هذا التوسع – وكما ذكرنا حالا – يؤدي إلى إنقاص حصيلة الضريبة ، ومن ثم فإننا نرى ضرورة تحديد نسبة معينة (كحد أقصى من الربح الصافي) ولتكن ٣٪ مثلا بالنسبة للتبرعات ، و١٠٪ مثلا بالنسبة لنفقات برامج المساعدة ، حتى لا يؤدي الإطلاق في خصم هذه النفقات إلى ضآلة وعاء الضريبة .

(د) الأجور والمكافآت ومصروفات التأمين الإجتماعي والمعاشات :

ويلاحظ هنا أن الأجور والمرتبات التي تدفعها المنشأة للعاملين بها [١] ، تعتبر من المصروفات الأساسية اللازمة لممارسة النشاط العادي للمنشأة ، حيث

---

(١) وأيا كانت طريقة حساب الأجر أو الراتب ، أو مواعيد دفعه أو صور أدائه .

يعتبر دفعها أمرا ضروريا لإتمام هذا النشاط ، ومن ثم فإنها تعتبر ضمن التكاليف واجبة الخصم [١] .

وينطبق ذلك أيضا على أقساط التأمين الإجتمايع المقررة على الشركة أو المشروع لصالح العاملين وأصحاب الشركة ، ويتم أداؤها إلى مكاتب العمل والتأمينات الإجتماعية في الدولة ، وكذلك الأقساط التي يتم إستقطاعها من الرواتب والأجور لحساب التقاعد .

وينطبق هذا الحكم مع ما قررته المادة (٢٧) من القانون المصري رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ الذي أشرنا إليه في الفقرة السابقة ، حيث ينص البند السابع من هذه المادة على أن يعتبر من التكاليف : أقساط التأمين الإجتماعي المقررة على صاحب المنشأة لصالح العاملين ولصالحه ، والتي يتم أداؤها للهيئة العامة للتأمينات الإجتماعية أو الهيئة العامة للتأمين والمعاشات .

وفيما يتعلق بالمكافآت التي تمنحها المنشأة للعاملين بها عن أعمال استثنائية بطبيعتها أو لتشجيعهم ، أو باعتبارها مكملة للعمل الأصلي (كعلاوة غلاء المعيشة وبدل التفرغ ....الخ) ، فإن المرسوم قد اعتبرها – ودون تمييز بين ما يمنح منها مقابل أعمال تتصل بنشاط المنشأة ، وما يمنح منها لغير ذلك – ضمن التكاليف واجبة الخصم ، وأيا كانت قيمتها . وكان من المستحسن أن يضع المشرع حداً أقصى للمنح والمكافآت (على الأقل بالنسبة لتلك التي تمنح سنويا) حتى لا تغالي المنشأة فيما تمنحه منها بهدف إنقاص وعاء الضريبة [٢] .

أما فيما يتعلق بمكافآت نهاية الخدمة ، فإنها تخصم بأكملها على إعتبار أنها في حكم المرتبات والأجور .

---

(١) ولكن لا يجوز لأصحاب المنشأة أن يحسبوا لأنفسهم أجرا أو راتبا دوريا عن عملهم فيها وخصمه من الأرباح الإجمالية ، ذلك لأن مقابل عملهم يتمثل في الأرباح التي تحققها المنشأة ، ويسري ذلك أيضا على الشركاء المتضامنين في شركات التضامن وشركات التوصية . أما الشريك الموصي في شركات التوصية فلا يحق له القيام بالادارة ، ومن ثم فإن ما يحصل عليه مقابل عمله بالشركة يعتبر أجرا (أي تكليفا على الربح الإجمالي) ، ومن ثم يجب أن يخصم من هذا الربح .

(٢) في القانون المصري رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ بشأن الضرائب على الدخل ، نص المشرع على حد أقصى لهذه المنح والمكفآت مما يجوز خصمه كتكيف هو : مرتب ثلاثة شهور في السنة من الربح الإجمالي للمنشأة .

٣- مقابل إستهلاك الأصول الرأسمالية :

ومقابل الإستهلاك يقصد به هنا : مقابل النقصان الذي يتعرض لـه الملك أو أصول المشروع بسبب الإستعمال أو الزمن أو التطورات الإقتصادية ، ويتم خصم هذا المقابل في شكل أقساط تسمى "أقساط الإستهلاك" من الربح الإجمـالي ، ويتـم تجميع هذه الأقساط تحت حساب الإسـتهلاك بحيـث يتكـون مـن مجموعـها في نهاية المدة المحددة لإستهلاك الأصل مبلغـا مـن النقـود يتـم إسـتخدامه في شـراء أصل جديد . وتهدف هــذه العمليـة إلى ضمـان إسـتمرار أصـول المنشـأة في عمليـة الإنتاج وممارسة النشاط العادي لها . ووفقـا للنظـام المحاسـبي الموحـد ، يعـرف الإستهلاك بالإهلاك أو الإهتلاك ، ويعـني "تحميـل جـزء مـن تكلفـة أصـل مـن الأصول (ثمن الشراء مطروحا من قيمة الخردة) الذي سيستخدم علـى مـدى فـترة طويلة على حساب الأرباح والخسائر بأي طريقة من طرق الإهلاك المعروفة" . [١]

ولا يقتصر تدبير مقـابل الإسـتهلاك علـى الأصـول الماديـة الـتي تتعـرض للهلاك مثل الآلات والمعدات والآلات والمباني ووسائل النقل ، وإنما يشمـل أيضـا لبعض الأصول المعنوية القابلة للهلاك مثل : براءة الإختراع والعلامـات التجاريـة أو الصناعية وشهرة المحل . [٢]

ولمـا كـان مقـابل الإسـتهلاك "كنـوع متمـيز مـن أنـواع التكـاليف واجبـة الخصم" يقتضى إجراء نوع خاص من أنواع المحاسبة الماليـة للأصـول الرأسماليـة للمنشأة "رأس المال المحاسبي" [٣] ، فقد نصت الفقرة (ب) مـن المـادة ١/٤ علـى إستثنائه من جملة النفقات العادية والجائزة الخصم كتكاليف ، حيـث قـررت في مجـال إيضـاح الفئـات الـتي تخصـم كتكـاليف "النفقـات (فيمـا عـدا المصـاريف الرأسمالية والمصاريف الخاصة بالممتلكات) " . وبعد ذلـك أوردت الفقـرة (ج) مـن

---

(١) راجع : د. سيد الهواري ، الادارة المالية – منهج إتخاذ قرارات ، القاهرة ، ١٩٧٦ ، ص ٥٠٩ مشار إليه عند د.محمد حافظ الرهوان : الضرائب والرسوم ، مرجع سابق ، ص ٧٤ .

(٢) لأن هذه الحقوق المعنوية يحصل عليها المشروع عن طريق الشراء ، وهي بذلك تشكل جزءا من أصول المشروع ، وتحتمل النقصان والإنقضاء .

(٣) ويقصد به "مجموعة القيم النقدية التي يتكفل حساب إستهلاك الأصول الإنتاجية بإبقائها على ما هـي عليه دون نقصان" . راجع في ذلك مؤلفنا "مبادئ علم الاقتصاد – الجزء الأول" ، مرجـع سـابق ، ص١٠٧ .

ذات المادة المعاملة الخاصة بهذه المصاريف كتكاليف يمكن خصمها من الربح الإجمالي ، حيث قررت أن يكون الخصم على النحو التالي :

"مبلغ معقول خلال كل سنة ضريبة دخل يحسب كنسبة مئوية من التكاليف ، فيما يتعلق بإستهلاك أو ترك أو إهتراء المتلكات خلال تلك السنة ، مما يستعمل من أجل ممارسة التجارة أو العمل في دبي ويملكه الشخص المكلف في نهاية تلك السنة . كذلك فيما يتعلق باستهلاك النفقات الرأسمالية على أغراض تلك التجارة أو العمل والتي لا ينتج عنها إستملاك أو إنشاء أي ملك . ويشترط في ذلك عدم إجراء أي حسم بموجب هذه الفقرة عن أية سنة خاضعة لضريبة الدخل بشأن ملك ما إذا كان الحسم بعد إضافته إلى الحسميات الجارية بموجب هذه الفقرة والخاصة بذلك الملك عن سنين سابقة خاضعة لضريبة الدخل ، بالاضافة إلى حسميات بموجب الفقرة (و) من هذه المادة [1] (١/٤) ستجعل مجمل مقدار الحسميات يزيد عن تكاليف الملك الفعلية التي يتكبدها الشخص المكلف ، بما في ذلك أي مصروف بشكل مصروف رأسمالي على الملك عن طريق التجديد أو التحسين أو الإعادة إلى حالته الأصلية . ولن تحسم بموجب هذه الفقرة المبالغ المشمولة بسعر التكلفة بموجب الفقرة (أ) من هذه المادة (١/٤) ، وفيما يخص بالموجودات المبينة في الجدول الملحق بهذا المرسوم تكون النسبة المئوية المعقولة إلى أن يثبت العكس ، هي النسبة المئوية المبينة في الجدول" .

وعلى الرغم من عدم وضوح صياغة هذا النص وغموض بعض أجزائه ، وتشابك جمله ، وإحالة ما ورد فيه إلى نصوص فقرات أخرى (حتى يمكن تطبيقه) ، فإنه يمكن استخلاص أحكام الإستهلاك المتعلقة بالأصول الرأسمالية فيما يلي :

(أ) **المصروفات الرأسمالية** – وفقا لنص الفقرة (ب) من المادة (١/٤) – يقصد بها الثمن الذي يدفعه الشخص المكلف من أجل الحصول على أصول جديدة . أما المصروفات الخاصة بالمتلكات – وفقا لذات النص – فإنها تعني ما ينفقه

---

(١) تتعلق هذه الفقرة بخصم الخسائر المتكبدة خلال سنة ضريبة الدخل كنوع من التكاليف .

الشخص المكلف - بغرض المحافظة على الطاقة الإنتاجية للأصول المتاحة للمنشأة .

ولما كانت هذه المصروفات بنوعيها لا يقتصر نفعها على السنة التي أنفقت فيها ، بل يمتد لعدة سنوات (هي العمر الإفتراضي للأصول الجديدة أو تلك التي تمت صيانتها) ، فإنها لا تخصم كلها من الإيراد الإجمالي المحقق في سنة الإنفاق ، ولكنها تخصم طبقا لنظام الإستهلاك .

(ب) يتم إجراء خصم مقابل الإستهلاك (خلال سنة المحاسبة) بعدة طرق مختلفة منها : طريقة القسط المتساوي ، وطريقة القسط المتناقص ، وطريقة القسط المتزايد [١] . ولم يحدد المرسوم طريقة معينة يلزم إتباعها من أجل تحديد قيمة القسط الذي يخصم سنويا ، وإنما اكتفى بأن يكون ذلك متمثلا في "مبلغ معقول خلال كل سنة ضريبة دخل . وقد ألحِق بالمرسوم جدول يبين النسبة المئوية المعقولة التي يجوز خصمها سنويا من الربح الإجمالي ، وهي نسبة مئوية تحسب من تكلفة الحصول على الأصل [٢] . وبالطبع فإن تحديد هذه النسبة يؤدي إلى سهولة حساب فترة إستهلاك الأصل . فالأبنية مثلا والمكاتب والمساكن والمخازن والمستشفيات والنوادي ، حدد لها المرسوم نسبة مئوية قدرها ٤٪ سنويا ويعني ذلك أن مدة استهلاكها = $\frac{١}{٤٪}$ =٢٥ سنة ، أما النسبة المئوية للعربات فهي ٢٠٪ سنويا ، أي أن مدة الإستهلاك بالنسبة لها هي ٥ سنوات وهكذا .

---

(١) طبقا لطريقة القسط المتساوي : تُقسم قيمة شراء الأصل الجديد على عدد السنوات المقدرة لإستهلاكه ، وما ينتج عن ذلك يمثل قيمة القسط السنوي واجب الخصم . وفي طريقة القسط المتناقص نتبع ذات الأسلوب ، لكن قيمة القسط الأول تكون كبيرة ، ثم تتناقص بعد ذلك على أساس نسبة مئوية معينة . أما طريقة القسط المتزايد ، فإنه يتم فيها زيادة قسط الإستهلاك السنوي بنسبة مئوية معينة حتى نهاية المدة المقررة لإستهلاك الأصل .

(٢) ويقصد بهذه التكلفة : ثمن شراء الأصل + تكاليف النقل + التأمين + الإكراميات ...الخ ، وبالطبع فإن الأفضل للمنشآت أن يتم الخصم على أساس القيمة الإستبدالية للأصل ، وليس على أساس ثمن التكلفة الفعلي (وقت الحصول عليه) . ويقصد بالقيمة الإستبدالية للأصل : ثمن التكلفة المتوقع دفعه في شراء الأصل الجديد الذي سوف يحل محل الأصل القديم في نهاية مدة الإستهلاك .

وقد أجاز المرسوم عدم الإلتزام بهذه النسبة المئوية إذا أثبت الشخص المكلف أن طبيعة استخدام الأصل سوف تؤدي إلى استهلاكه في مدة أقل . وقد ورد النص على ذلك صراحة في نهاية الفقرة (ج) من المادة (١/٤) عندما قرر "... وفيما يختص بالموجودات المبينة في الجدول الملحق بهذا المرسوم ، تكون النسبة المئوية المعقولة إلى أن يثبت العكس ، هي النسبة المئوية المبينة في الجدول" .

(ج) يمكن لخصم مقابل الإستهلاك أن يتم إما بغرض إحلال أصل رأسمالي جديد محل الأصل القديم الذي استهلك بعد مرور سنوات العمر الإفتراضي ، أو النفقات المتعلقة بالتجديد أو التحسين أو إعادة الأصل إلى حالته الأصلية) .

(د) وضعت الفقرة (ج) سالفة الذكر شرطا يجب توافره حتى يمكن إجراء خصم قسط مقابل الإستهلاك ، ويتمثل هذا الشرط في : ألا يكون (مجموع قيمة هذا القسط مضافا إليه قيمة الأقساط التي تم خصمها في سنوات سابقة (كمقابل إستهلاك) وقيمة الخسائر التي لحقت بالأصل وتم خصمها في سنوات سابقة من الربح الإجمالي لهذه السنوات أو تم التعويض عنها عن طريق التأمين وغيره) ، تزيد عن التكلفة الفعلية التي تحملها الشخص المكلف للحصول على هذا الأصل على أن يدخل في حساب هذه التكلفة الفعلية المصروفات التي يكون الشخص المكلف قد دفعها من أجل تجديده أو تحسينه إو إعادته إلى حالته الأصلية . [1]

والحكمة من عدم جواز الجمع بين خصم قسط الإستهلاك والخسارة التي لحقت بالأصل الإنتاجي تتمثل في عدم إستفادة الشخص المكلف من الخصم مرتين

---

(1) ولإيضاح هذا الشرط نفترض مثلا أن ثمن شراء إحدى الآلات المستخدمة في الإنتاج = ١٠,٠٠٠درهم ، وأن ما أنفق عليها من أجل تجديدها = ١٠٠٠ درهم (أي أن إجمالي التكلفة الفعلية = ١١,٠٠٠درهم) ، وأن سنة المحاسبة هي السنة السابعة من وقت الحصول على الأصل ، وأن قسط الإستهلاك السنوي = ١٠٠٠ درهم (أي أن مجموع الأقساط التي تم خصمها في السنوات السابقة =٧٠٠٠درهم) ، وأن الشخص المكلف كان قد حصل من شركة التأمين في إحدى هذه السنوات على تعويض = ٤٠٠٠ درهم مقابل حريق أصاب هذه الآلة ، ففي هده الحالة لا يجوز خصم قسط الإستهلاك السنوي في هذه السنة ، لأن مجموع أقساط الإستهلاك السابقة (٧٠٠٠درهم) + قيمة الخسارة التي عوض عنها (٤٠٠٠درهم) + قيمة القسط الحالي المراد خصمه (١٠٠٠) = ١٢ ألف درهم ، وهي قيمة أكبر من ١١ ألف درهم (إجمالي التكاليف الفعلية أي ثمن الشراء + مصروفات التجديد) .

في نفس الوقت (مرة باعتبار هذا الخصم كمقابل للإستهلاك السنوي ، ومرة أخرى باعتباره كمقابل للخسارة التي لحقت بالأصل ، والتي تم تعويض الشخص المكلف عنها [1] ، أو كان قد سبق خصمها من الربح الإجمالي في سنوات سابقة .

(هـ) فيما يتعلق بالتكاليف جائزة الخصم والتي ورد النص عليها في الفقرة (أ) من المادة (١/٤) ، فإنه لا يجوز أن يعاد خصمها مرة أخرى عند حساب التكاليف جائز الخصم طبقا للفقرة (ج) من ذات المادة . فإذا تم مثلا خصم قيمة الضريبة الجمركية المدفوعة عن آلة تم استيرادها من أجل مباشرة النشاط ، لا يجوز أن يعاد خصم هذه القيمة مرة أخرى عند إجراء الخصم المنصوص في الفقرة (ج) سالفة الذكر .

٤- ما يزيد من رصيد سعر التكلفة على سعر البيع للأصول الرأسمالية :

وقد ورد النص على خصم هذه الزيادة (أي زيادة ثمن شراء الأصل عن ثمن بيعه) في الفقرة (د) من المادة (١/٤) حيث قررت جواز خصم "ما يزيد من رصيد سعر التكلفة على سعر البيع لأية ممتلكات أو مصاريف رأسمالية من النوع المشار إليه في الفقرة (ج) من هذه المادة (١/٤) مما يترك أو يهمل أو يباع أو يجري التخلص منه بصورة أخرى خلال سنة ضريبة الدخل.." . ثم أضافت هذه الفقرة تعريفا لكل من "رصيد سعر التكلفة " و "سعر البيع" ، حيث يقصد بالأول : الفرق بين ثمن ذلك الملك (الأصل) ومقدار أية حسميات سمح بها أو اعتبرت مسموحا بها بشأنه . ويقصد بالثاني : المقدار المتحقق من بيع الملك (أو الأصل) أو اعتباره تالفاً أو تم التخلص منه .

ويلاحظ هنا أن المشرع قد سمح بخصم الخسارة التي لحقت بالمنشأة نتيجة بيعها أصل رأسمالي بقيمة أقل من سعر التكلفة مطروحا منه أقساط الإستهلاك التي دفعت عنه خلال الفترة السابقة على البيع . ومن ثم فإن هذه الخسارة تعتبر خسارة رأسمالية لتعلقها بالأصول الرأسمالية (الآلات – المعدات

---

[1] يلاحظ هنا أن الجمع بين قسط الإستهلاك السنوي ومبلغ التأمين يعتبر خصما مزدوجا من الأرباح مقابل هلاك ذات الأصل الإنتاجي ، وبالتالي لا يجوز للشخص المكلف الاستفادة من هذا الجمع .

...الخ) أو خسارة إحلال (إذا كان الغرض من البيع استخدام ثمن البيع في شراء آلة جديدة تحل محل الآلة القديمة أو التالفة أو المهملة أو المراد التخلص منها لأي سبب ، أو خسارة تشغيل لأنها تتعلق بممارسة نشاط المنشأة . ولإيضاح خصم هذه الخسارة نضرب المثال الآتي :

نفترض أن إحدى المنشآت قامت بشراء آلة بمبلغ ٢٠,٠٠٠درهم منذ عشر سنوات ، وكان عمرها الإفتراضي المقدر هو عشرين عاما (حيث تصبح قيمتها السوقية بعد إنقضاء هذه الفترة تساوي صفرا ، وأن قسط الإستهلاك السنوي = ١٠٠٠ درهم [١] . فإذا أرادت المنشأة أن تبيع هذه الآلة الآن (أي بعد مرور عشر سنوات من شرائها) فإن قيمتها السوقية لا بد وأن تكون ١٠,٠٠٠درهم (الفرق بين سعر التكلفة ومجموع أقساط الإستهلاك التي دفعت) ، ومع ذلك فإن ثمن البيع الفعلي لم يكن سوى ٥٠٠٠ درهم . ففي هذه الحالة تكون المنشأة قد خسرت مبلغا قدره (٥٠٠٠درهم) [٢] ، وهو المبلغ الذي يسمح بخصمه (كخسارة للتشغيل أو خسارة رأسمالية) من الأرباح الإجمالية المتحققة خلال سنة المحاسبة (أي السنة التي تم فيها البيع) .

فإذا انخفض رصيد سعر التكلفة للملك أو الأصل الرأسمالي عن ثمن بيعه أي أن الشخص المكلف يكون قد حقق كسبا رأسماليا ، فإن هذا الكسب والمتمثل في الفرق الإيجابي بين ثمن البيع ورصيد سعر التكلفة ، يخضع لمعاملة خاصة حددتها الفقرة (د) سالفة الذكر ، على النحو التالي : "ويشترط في ذلك أنه إذا تجاوز سعر بيع ملك كهذا رصيد سعر التكلفة ، فإن مجموع الحسميات المسموح بها للشخص المكلف عن سنة ضريبة الدخل المذكورة ينقص بالأقل من : (١) تلك الزيادة ، أو (٢) مجموع الحسميات المسموح بها لذلك الشخص المكلف فيما يختص بذلك الملك في جميع سني ضريبة الدخل التي يكون هذا المرسوم نافذا خلالها والتي يكون ذلك الشخص يمارس أثناءها تجارة أو أعمالا في دبي" .

---

(١) وذلك على أساس أن المنشأة قد اتبعت طريقة القسط المتساوي في حساب الإستهلاك .

(٢) لأن هذه الخسارة (١٠,٠٠٠)= القيمة الدفترية للآلة (٢٠,٠٠٠) مطروحا منها القيمة المدفوعة كأقساط إستهلاك = ١٠,٠٠٠ درهم ثم يطرح من ذلك القيمة السوقية التي بيعت بها الآلة (٥٠٠٠درهم) = ٥٠٠٠درهم .

ولفهم هذه المعاملة ، نفترض في المثال السابق أن المنشأة قد باعت الأصل - التي تريد التخلص منه - بمبلغ ١٥,٠٠٠ درهم . ففي هذه الحالة تكون القيمة السوقية الفعلية قد زادت عن رصيد سعر التكلفة (ثمن الشراء - خصم أقساط الإستهلاك عن العشر سنوات السابقة ، أي ٢٠,٠٠٠-١٠,٠٠٠=١٠,٠٠٠) بمقدار خمسة آلاف درهم ، هذه الزيادة الإيجابية - وطبقا لما قرره المرسوم - يجب أن يتم خصمها :

- إما من مجموع الحسميات المسوح بها للشخص المكلف عن سنة المحاسبة (السنة التي تم فيها البيع) .
- وإما من مجموع الحسميات المسموح بها لذلك الشخص في جميع سنوات ضريبة الدخل التالية لعام ١٩٦٩ (وهي السنوات التالية لنفاذ المرسوم) . على أن يتم خصم الزيادة (٥٠٠٠درهم) من المجموع الأول إذا كانت أقل منه ، أو من المجموع الثاني إذا كانت أقل منه .[١]

٥- النفقات المتعلقة بالتحضير والإعداد السابق لإقامة المشروع :

وقد حددت الفقرة (هـ) من المادة (١/٤) هذه النفقات بنسبة مئوية معينة هي : "١٠٪ سنويا من مجموع نفقات ومصاريف الشخص المكلف قبل المباشرة أو العمل في دبي فيما عدا النفقات والمصاريف التي يمكن المطالبة بها بموجب الفقرة (ج) من هذه المادة ، إذا جرى الصرف لغرض ممارسة التجارة أو العمل أو الإستعداد لممارسته في دبي ، سواء أنفق في دبي أولا ، ويشمل أية مبالغ تدفع لحاكم دبي أو أية سلطة حكومية أو غيرها في دبي فيما عدا كون تلك المبالغ تشكل سلفيات لحساب مصاريف يترتب على الشخص المكلف دفعها بعد مباشرته للتجارة أو العمل ، على أن تخصم تلك المصاريف في وقت استحقاقها بموجب فقرة فرعية أخرى من هذه المادة (١/٤) أو تشكل جزءاً من مجمل الإعتماد . ويشترط في ذلك أن ما يسمح به بموجب هذه الفقرة الفرعية لن يتجاوز مجموع تلك النفقات والمصاريف" .

---

(١) بدلا من هذه المعاملة التي لا تخلو من الصعوبة والتعقيد ، كان يمكن إضافة الزيادة المتحققة عن البيع إلى وعاء الضريبة (كأرباح صافية) وفرض الضريبة عليها ضمن هذا الوعاء .

ومن مجمل صياغة هذا النص يمكن استخلاص الأحكام التالية :

(أ) لم يحدد النص نفقات بذاتها ، وإنما وضع مؤشرات يمكن الإسترشاد بها في هذا التحديد . ومن هذه المؤشرات : أن تكون هذه النفقات أو المصروفات قد دفعت من أجل مباشرة العمل في دبي ، ولكن قبل مباشرة هذا العمل أو الإستعداد لمباشرته في دبي ، وأن تكون هذه المصروفات عبارة عن مبالغ تدفع لحاكم دبي أو أية سلطة حكومية أو غير حكومية في دبي .

ومن أمثلة النوع الأول : نفقات عمليات إنشاء المباني والآلات ووسائل المواصلات وغيرها من المعدات والمنشآت التي سوف تستخدم في ممارسة التجارة والعمل في دبي .

ومن أمثلة النوع الثاني : رسوم استخراج رخصة ممارسة المهنة أو المباني أو المياه والكهرباء وغيرها ، وكذلك النفقات المدفوعة لدراسات الجدوى مثلا .

(ب) بعد تحديد القيمة الإجمالية لمصروفات التحضير والإعداد ، يتم خصمها سنويا بواقع نسبة ١٠٪ أي أنها تخصم على فترة عشر سنوات من بدء ممارسة المنشأة لنشاطها . ولعل الحكمة من ذلك تكمن في إحتمال ضخامة مقدار هذه النفقات ، وبالتالي فإن الأرباح المتحققة في إحدى السنوات الضريبية قد لا تكفي جميعها لخصم هذه النفقات مرة واحدة .

(ج) ليس شرطا أن يجري إنفاق كل مصروفات الإعداد والتحضير في دبي ، ولكن المهم أن تكون جميعها قد أنفقت من أجل الإستعداد لمباشرة النشاط في دبي .

(د) إذا تم خصم مصروفات التحضير والإعداد طبقا للنسبة المحددة (١٠٪سنويا) ، فإنه لا يجوز إعادة خصمها مرة أخرى طبقا لطريقة الإستهلاك ، أي لا يجوز خصمها مرة أخرى باعتبارها نفقات رأسمالية كتلك التي ورد النص عليها في الفقرة (ج) من ذات المادة .

(هـ) بالنسبة لنفقات الإعداد والتحضير المدفوعة لحكومة دبي أو لغيرها من السلطات الحكومية الأخرى ، يجب توافر شرطين حتى يتم خصمها (كتكاليف) من الربح الإجمالي :

الشرط الأول : أن لا يتم تحميل هذه المصروفات على سلفيات يلتزم الشخص المكلف بدفعها بعد مباشرة التجارة أو العمل في دبي [1] ، وإنما يجب خصم هذه السلفيات تحت البنود الأخرى المتعلقة بها في المادة (١/٤) .

الشرط الثاني : يجب ألا تشكل هذه النفقات جزءاً من مجمل اعتماد الزيت المتعامل به والذي يتم خصمه (كتكليف) من الربح الخاضع للضريبة وفقا للمادة ٣/٣ من المرسوم .

٦- الخسائر المتنوعة والديون المعدومة :

وقد ورد النص على خصم هذه الخسائر وكذلك الديون المعدومة من الربح الإجمالي (كتكاليف) في الفقرة (و) من المادة (١/٤) ، وفي البند الثاني من المادة (٤) ، وكذلك في المادة (٢،١/٥) ، ويمكن إيضاح ذلك بإيجاز فيما يلي :

(أ) نصت الفقرة (و) على خصم "الخسائر المتكبدة خلال سنة ضريبة الدخل بخصوص ممارسة التجارة أو العمل في دبي والتي لم تعوض عن طريق التأمين أو خلافه ، بما في ذلك ، دون تحديد للتعميم المنوه عنه الديون الميتة والخسائر الناجمة عن إدعاءات التعويض المقدمة ضد الشخص المكلف ، والخسائر الناشئة عن عطب أو هلاك الموجودات التجارية أو أية ممتلكات استعملت خلال ممارسة التجارة أو العمل في دبي" .

ويتضح من هذا النص أن أية خسائر تلحق بالشخص المكلف من خلال سرقة أية أصول إنتاجية أو تلفها أو بيعها بأقل من سعر التكلفة ، فإنه يجوز خصمها من الربح الإجمالي ، ولكن بشروط هي : أن ترتبط هذه الخسائر بممارسة النشاط في دبي ، وأن لا ترجع إلى فعل إرادي من

---

(١) فمثلا إذا قام الشخص المكلف بإقتراض ما دفعه لحكومة دبي أو لأية سلطة أخرى كرسوم لإستخراج أية رخص لازمة لممارسة النشاط ، فإن هذا القرض لا يجب تحميله على مصروفات الإعداد والتحضير (طبقا للفقرة هـ) إلا إذا لم يتم خصمه طبقا للبنود الأخرى في الفقرة (١/٤) والتي تسمح بذلك .

الشخص المكلف ، وأن لا يكون قد تم تعويضه عنها عن طريق التأمين او غيره ، وأن لا يكون قد سبق خصمها طبقا للفقرة (و) من المادة (١/٤) السابق بيان أحكامها .

وإذا أصبحت الديون (التي أقرضها الشخص المكلف للغير) معدومة أو ميتة لأي سبب [1] ، فإنها تأخذ حكم الخسائر المحققة ، ومن ثم يجوز خصم قيمتها من الربح الإجمالي الخاضع للضريبة .

إذا تحمل الشخص المكلف أية نفقات أو مصروفات قضائية ، أو حكم عليه بدفع تعويض لصالح الغير ، فإن هذه النفقات والتعويضات تعتبر تكاليف يمكن خصمها من الربح الإجمالي ، ولكن بشرط وجود ارتباط مباشر بين ممارسة الشخص المكلف لعمله وتجارته أو نشاطه من ناحية ، ودفع هذه المصروفات من ناحية أخرى . [2]

(ب) نصت المادة (١/٥) على أنه "يعتبر ثمن المتلكات الذي يقرر على أساسه مقدار الحسميات عن خسائر المتلكات بموجب المادة (١/٤-و) أنه سعر التكلفة الأصلي للملك يضاف إليه مقدار كافة المصروفات التي تسجل لحساب رأس المال وينقص بمقدار الخسائر المسموح بها سابقا وبمجمل المبالغ المصرح بحسمها سابقا عن الإستهلاك أو التلف أو الأضرار أو الهلاك الخاص بالملك" .

وهذا النص يوضح الكيفية التي تحسب بها قيمة المتلكات أو الأصول والتي على أساسها تتحدد مقدار الخسائر التي يتم خصمها طبقا للفقرة (و) من المادة (١/٤) ، أي كيفية حساب القيمة الدفترية بعبارة أخرى . وهذه القيمة (طبقا للنص) = (ثمن شراء الأصل أو الملك + كل المصروفات الرأسمالية التي أنفقت عليه حتى سنة المحاسبة) مطروحا من ذلك (كل ما تم خصمه من الربح الإجمالي في سنوات سابقة كمقابل لما

---

(١) مثل وفاة المدين دون ترك ما يمكن التنفيذ عليه ، أو إفلاسه ، أو إنقضاء الدين بالتقادم أو هلاك أموال المدين الضامنة للوفاء بالدين ...الخ .

(٢) أي يشترط أن يكون نشاط الممول هو الذي هيأ الفرصة لإتمامه ، وساعد عليه ، وأدى في النهاية إلى تحمله بنفقات أو غرامات أو تعويضات .

تعرض له الملك أو الأصل من خسائر + أقساط الإستهلاك السابقة التي تم دفعها) .[١]

(ج) نصت المادة (٢/٤) على أنه "في الأحوال التي يتعامل فيها الأشخاص المكلفون ببضائع تنتجها شركة ليست شخصا مكلفا ، فإن مجموع الحسميات المصرح بها بموجب هذه المادة لهؤلاء الأشخاص المكلفين خلال أية سنة ضريبة دخل تعتبر زائدة بمقدار صافي خسارة التشغيل لتلك الشركة المنتجة عن تلك السنة ، محسوبة على الأساس المبين في هذا المرسوم لحساب الدخل الخاضع للشخص المكلف المتعامل بالبضائع كما لو كانت تلك الشركة المنتجة شخصا مكلفا يتعامل بالبضاعة خلال سنة ضريبة الدخل المذكورة . ويشترط في ذلك أن الزيادة الناجمة فيما يتعلق بكل شخص مكلف يتعامل بالبضائع تقتصر على ذلك الجزء من خسارة التشغيل الذي تشهد الشركة المنتجة أنه متسبب عن البضائع أو الحقوق المبيعة لذلك الشخص المكلف خلال سنة ضريبة الدخل المذكورة . كذلك يشترط أن مجموع كافة تلك الزيادات والمشهود عليها من قبل تلك الشركة المنتجة لا تتجاوز صافي خسارة التشغيل" .

ويعالج هذا النص صورة أخرى من صور التكاليف جائزة الخصم من الربح الإجمالي للشخص المكلف ، وتتمثل هذه الصورة فيما يمكن أن نطلق عليه "<u>خسارة التشغيل الإضافية</u>" . فإذا تعامل شخص مكلف مع إحدى الشركات الصناعية أو التجارية التي لا تعتبر شخصا مكلفا طبقا لأحكام المرسوم [٢] ، وكان هذا التعامل متمثلا في تخصيص جزء من

---

(١) فإذا افترضنا مثلا أن ثمن شراء آلة = ١٥٠٠٠ درهم ، وأنها استخدمت لمدة خمس سنوات ، وبلغ مجموع ما أنفق عليها فيها لغرض الإصلاح والتجديد ٣٠٠٠درهم ، وأن الشخص المكلف (صاحب الآلة) قد تم تعويضه خلال هذه المدة بمبلغ ٢٠٠٠درهم عن تلف عمدي سببه الغير فيها ، وأن مجموع الأقساط المسددة عن الإستهلاك خلال هذه المدة = ٥٠٠٠درهم ، وأن هذه الأقساط قد تم خصمها من الربح الإجمالي المتحقق خلال هذه السنوات الخمس ؛ فإن القيمة الدفترة لهذه الآلة والتي تمثل أساسا لحساب مقدار الخسائر التي يتم خصمها وفقا للفقرة (و) =(١٥٠٠٠+٣٠٠٠)-(٢٠٠٠+٥٠٠٠) = (١٨٠٠٠-٧٠٠٠=١١٠٠٠درهم) .

(٢) وهذه الشركة تكون شخصا غير مكلف إما لكونها شركة أجنبية توجد في الخارج أو شركة تمارس التجارة والأعمال في إحدى الإمارات الأخرى غير إمارة دبي .

إنتاجها أو توزيعها للبضائع للشخص المكلف ، ثم أصيبت الشركة بخسارة بسبب إنتاجها للبضائع التي حصل عليها الشخص المكلف (وهو ما قد ينعكس في إحداث خسارة للشخص المكلف) فإن هذه الخسارة الإضافية يمكن خصمها من الربح الإجمالي للشخص المكلف والمتحقق خلال سنة ضريبة الدخل التي حدث فيها هذا التعامل ونتجت عنه هذه الخسارة . وحتى يستفيد الشخص المكلف بإجراء هذا الخصم ، فإنه يجب قصر الخصم على الخسارة الناتجة فقط عن هذا التعامل (أي في حدود البضاعة محل التعامل) ، كما يجب أن يتم حساب قيمة هذه الخسارة بذات الطريقة المحددة في المرسوم لحساب وعاء الضريبة (أي يجب إعتبار الشركة كما لو كانت شخصا مكلفا عند حساب قيمة هذه الخسارة) ، وكذلك يجب أن تشهد الشركة بأن هذه الخسارة قد نتجت عن تعاملها مع الشخص المكلف ، وأخيرا يجب – وهذا أمر منطقي – الا يتجاوز (مجموع ما تشهد به الشركة على أنه خسائر إضافية) صافي خسارة التشغيل التي أصيبت بها الشركة خلال عام المحاسبة . ويمكن إبداء الملاحظات الآتية على هذا النص :

الملاحظة الأولى :

ليس واضحا في النص ما يفيد تعرض الشخص المكلف لخسارة ما فالذي تعرض للخسارة هي الشركة التي لا تعتبر شخصا مكلفا ، فلماذا إذن يستفيد الشخص المكلف من خسارة الغير ؟ ومن ناحية أخرى ، فإن الشركة (الشخص غير المكلف) قد يصاب بالخسارة نتيجة خطأ منه ، فلماذا يستفيد الشخص المكلف من خطأ الغير ؟ وقد يترتب على خطأ الشركة وبالتالي خسارتها تحقيق كسب للشخص المكلف ، فكيف يتم خصم الخسارة مع تحقيق كسب للشخص المكلف ؟

الملاحظة الثانية :

إذا إفترضنا أن خسارة الشركة قد انعكست على الشخص المكلف (وهذا ما كان يجب على النص أن يذكره) . إلا أن خسارة الشخص

المكلف كانت أكبر من خسارة الشركة ، فأي الخسارتين يمكن خصمها من الربح الإجمالي للشخص المكلف ؛ إن النص يقرر خصم خسارة الشركة بصرف النظر عن خسارة الشخص المكلف .

الملاحظة الثالثة :

إشترط النص وجود شهادة من الشركة تقر فيها أن "خسارة التشغيل " التي لحقت بها نتجت عن البضائع التي أنتجتها للشخص المكلف ، وأن تشمل هذه الشهادة تحديد مقدار هذه الخسارة . والواقع أن الشركة يمكن أن تبالغ في حساب قيمة هذه الخسارة ، خصوصا إذا كانت هذه الشركة أجنبية ومقرها خارج دبي ، وكان الشخص المكلف (الذي تتعامل معه الشركة) فرعا لهذه الشركة في دبي . إن هذه المبالغة قد تقلل من وعاء الضريبة الخاضع للدخل في دبي ، وبالتالي تنخفض قيمة الضريبة المستحقة لحكومة دبي . وتجنبا لذلك ، كان على المشرع أن ينص على وسيلة أخرى أكثر دقة لرقابة (تقدير) الشركة المنتجة لخسارة التشغيل الإضافية .

(د) نصت المادة (٥/٢) على أنه "في حالة الحصول على الملك أو تكبد المصروف قبل نفاذ هذا المرسوم ، فإن الحسميات المقررة في المادة (٤/١-ج ،د ،هـ ،و) للشخص المكلف عن السنين الخاضعة للضريبة بعد سريان هذا المرسوم ، تحسب وكأن هذا المرسوم كان ساري المفعول خلال المدة التي مارس فيها الشخص المكلف التجارة والأعمال في دبي" .

ويتضح من هذا النص تقرير المشرع لسريان المرسوم بأثر رجعي ، حيث أن التكاليف جائزة الخصم ، والتي قررتها الفقرات المذكورة من المادة الرابعة ، يسمح بخصمها ، وذلك بالنسبة للأصول والممتلكات التي استخدمت في التجارة والأعمال ، وكذلك بالنسبة للمصروفات التي أجريت قبل صدور المرسوم ، أي قبل عام ١٩٦٩ . ولا شك أن ذلك يعد إستثناءً من مبدأ استقلال السنوات المالية ، كما أنه يعد إستثناءً إضافيا من مبدأ سنوية الضريبة .

٧- ترحيل الخسائر :

سبق أن أشرنا – ونحن في مجال الحديث عن خصائص الضريبة على الدخل في دبي بصفة عامة – وعن سنوية هذه الضريبة بصفة خاصة ، أن ترحيل الخسائر يعتبر بمثابة إستثناء على مبدأ سنوية الضريبة ، كما أنه يعتبر استثناءً على مبدأ آخر يرتبط به هو مبدأ "إستقلال السنوات المالية" . [١]

ونضيف هنا أن ترحيل الخسائر المتحققة في سنة معينة إلى سنوات أخرى لا حقة (بما يعني خصم هذه الخسائر من أرباح هذه السنوات الأخرى) يعتبر نوعا من التخفيف على الشخص المكلف ، يتشابه أثره مع أثر التخفيف الذي يستفيد منه هذا الشخص نتيجة خصم التكاليف المتعددة من وعاء الضريبة على الدخل . فإذا اختتم حساب إحدى السنوات المالية بخسارة ، أيا كان نوعها على التفصيل الذي عرضناه فيما سبق ، ولم يتم تعويضه عنها خلال هذه السنة ، فإن هذه الخسارة يتم تدويرها ، أي ترحيلها إلى السنوات اللاحقة ، أي يتم خصمها من أرباح هذه السنوات اللاحقة (سنة بعد أخرى) حتى تنتهي بأكملها ، أي حتى تصبح المحاسبة بعد ذلك عن أرباح صافية تشكل وعاءً للضريبة .

وقد ورد النص على ذلك في المادة الثامنة ، حيث قررت أنه "إذا تكبد الشخص المكلف خلال سنة ضريبة دخل ، وأثناء ممارسته تجارة أو عملاً ، خسارة (تحسب بذات الطريقة كالدخل بموجب أحكام هذا المرسوم) ولم يُعوَّض عنها بصورة كاملة وفقا لأحكام هذا المرسوم ، فيحق للشخص المكلف أن يطالب بتدوير أي جزء من الخسارة التي لم يعوض هنا كما ذكر ، وبقدر المستطاع حسمه أو إنقاصه من مقدار الدخل لسنوات ضريبة الدخل التالية .

"يعطى أي تعويض بموجب هذه المادة قدر المستطاع في أول سنة ضريبة دخل تالية ؛ فإن لم يتيسر ذلك ففي سنة ضريبة الدخل التي تليها وهكذا.." .

ويلاحظ على هذا النص ما يلي :

---

(١) مؤدى هذا المبدأ : إعتبار كل سنة مالية وحدة منفصلة عن السنوات السابقة واللاحقة لها ، وذلك فيما يتعلق بتحديد الأرباح التي تخضع للضريبة ، فلا صلة بين أرباح ومصروفات سنة معينة وبين تلك المتعلقة بالسنوات السابقة أو اللاحقة لهذه السنة .

(أ) يجب على الشخص المكلف أن يطالب بتدوير الخسارة المتحققة أو جزء منها إلى السنة أو السنوات التالية .

(ب) يشترط للإستفادة من هذا التدوير ألا يكون الشخص المكلف قد تم تعويضه عن هذه الخسارة في السنة التي تحققت فيها .

(ج) كان على المشرع أن يحدد حدا أقصى لسنوات التدوير ، حتى لا تتأثر حصيلة الضريبة من ناحية ، وحتى يدفع المنشآت الخاسرة إلى العمل على تجنب السخائر في المستقبل من ناحية أخرى . [1]

(د) إذا إنتقلت ملكية الشخص المعنوي ، فإن ذلك لا يؤثر على عملية ترحيل الخسائر . ومن القواعد واجبة المراعاة أيضا في هذا المجال ، إجازة خصم الخسارة التي يصاب بها الشخص المعنوي في أحد منشآته من تلك الأرباح التي حققتها المنشآت الأخرى في سنة تحقيق هذه الخسارة والسنوات التالية . ويسري هذا أيضا على المنشآت الموجودة في الخارج والتابعة للشخص المعنوي المكلف الموجود في الخارج - والتابعة للشخص المعنوي المكلف الموجود في الداخل - طالما أن المنشأة الموجودة في الخارج ليست مستقلة عن تلك التي توجد في الداخل (أي داخل دبي) .

٨- المبالغ المشمولة بمجمل الإعتماد :

طبقا لنص المادة (١٧/٢) تعني عبارة (مجمل الإعتماد) فيما يتعلق بأي شخص : مجمل كافة الأتاوات ، فيما عدا الأتاوات المفروضة على البترول الخام وهي تعادل (ثمن) من قيمة البترول الخام حسب السعر المعلن المطبق المستخرج من دبي ومُصدر منها ، والإيجارات والضرائب (فيما عدا الضريبة المفروضة بموجب هذا المرسوم ، وكل دفعة لحساب ضريبة مستبدلة) والرسوم والعوائد والجبايات الأخرى من نوع مماثل مما تؤول أو يتسلمها حاكم دبي (أو أي سلطة تابعة للدولة أو الحكومة أو ذات صفة عامة في دبي - سواء كانت مركزية أو محلية) فيما

---

(١) في مجال إيرادات النشاط التجاري والصناعي ، نصت المادة (٢٨) من القانون رقم (١٨٧) لسنة ١٩٩٣ بشأن الضريبة الموحدة في مصر ، على جعل الحد الأقصى لسنوات ترحيل الخسائر خمس سنوات ، ولا يسري هذا الحكم على أوجه النشاط التي يتم ربط الضريبة عليها على أساس مقطوع أو ثابت .

يتعلق بسنة ضريبة الدخل المختصة ، وذلك بشأن ممارسة التجارة أو العمل في دبي من قبل ذلك الشخص أو بشأن نقل أو بيع أو شحن أو تصدير البضائع التي ينتجها ذلك الشخص في دبي (ولا تشمل أية دفعات تدفع إلى الحاكم بموجب أية إتفاقية معقودة معه تقضي بجعل حصته في دخل أي شخص نسبة معينة من ذلك الدخل) .

كما تقضي المادة (١/٤-ب) بإعتبار المبالغ المشمولة بمجمل الإعتماد ، ضمن النفقات جائزة الخصم من الربح الإجمالي المتحقق خلال سنة المحاسبة . إلا أن هذا الخصم يتم كما وضحت ذلك المادة (٣/٣) من مبلغ الضريبة الذي تم تحديده طبقا للسعر الموضح في المادة ١٩/٢ .

ومن مجمل هذه النصوص ، نخلص إلى ما يأتي :

(أ) يتمثل مجمل الإعتماد في مجموعة من المبالغ تخصم من الربح الإجمالي للشخص المكلف بإعتبارها تكاليف تم دفعها من أجل الحصول على هذا الربح . وهذه المبالغ – طبقا لنص الفقرة (١٧) من المادة الثانية هي :

- الأتاوات المفروضة على البترول الخام .
- الإيجارات التي يلتزم الشخص المكلف بدفعها عن الأماكن المستأجرة في دبي من أجل ممارسة نشاطه .
- الضرائب الأخرى بإستثناء الضريبة على الدخل المقررة بمقتضى المرسوم .
- الرسوم والعوائد والجبايات الأخرى التي تدفع من أجل ممارسة النشاط في دبي .

(ب) الأتاوة التي يلزم الشخص المكلف بدفعها لحكومة دبي مقابل الترخيص له بإستغلال حقول النفط ، أصبحت نسبتها ١٤,٥٪ بمقتضى المرسوم الإتحادي رقم ٥٥ لسنة ١٩٧٤ ، ولم تعد ١٢,٥٪ من قيمة البترول الخام (كما ورد في نص المادة ١٧/٢) .

(ج) كافة المبالغ السابقة والتي يشملها مجمل الاعتماد ، يتم خصمها من مقدار الضريبة بعد أن يتم تحديده طبقا للمادة (١٩/٢-أ) بصفة عامة ، وطبقا للفقرة (ب) من ذات المادة بالنسبة للشخص المكلف الذي يحصل على دخله من التعامل بالزيت بصفة خاصة .

(د) سواء كانت الضرائب والرسوم والعوائد وغيرها من الجبايات من الممكن خصمها من مبلغ الضريبة (في غير حالات مجمل الإعتماد) ، أو كانت مسموحا بخصمها من الدخل الخاضع للضريبة (في غير حالات مجمل الإعتماد) ، فإنه يشترط أن يكون الشخص المكلف قد دفعها فعلا للسلطات المحلية أو الأجنبية (بحسب الأحوال) في خلال السنة الضريبية التي تحقق فيها الربح الخاضع للضريبة ، وذلك حتى يتحقق شرط إرتباط دفع النفقات بالإيراد الناتج عنها .

(هـ) يشترط ألا تمثل المبالغ المشار إليها (المبالغ المشمولة بمجمل الاعتماد) أية دفعات يتم دفعها لحكومة دبي بموجب أية إتفاقية معقودة معها تقضي بجعل حصتها في دخل أي شخص تمثل نسبة معينة من ذلك الدخل .

٩- مجمل إعتماد الزيت المتعامل به :

بعد أن حددت المادة (١٧/٢) المقصود بكلمتي "مجمل الإعتماد" كما سبق أن وضحنا ، وضحت الفقرات (١٣)،(١٤)،(١٥)،(١٦)،(١٨) من ذات المادة معاني بقية الكلمات التي تتضمنتها هذه الصورة من صور التكاليف جائزة الخصم من الأرباح الإجمالية على النحو التالي :

- **الفقرة (١٣)** : "تعني كلمة (زيت) : البترول الخام أو المواد الهيدروكربونية الأخرى المنتجة في دبي .
- **الفقرة (١٤)** : "تعني عبارة "التعامل في الزيت" : التعامل في الزيت أو الحقوق في الزيت من قبل أي شخص مكلف ، وتفسر الإشارة إلى التعاملات وفقا لذلك .
- **الفقرة (١٥)** : "وتشمل كلمة (بضائع) الزيت .
- **الفقرة (١٦)** : "وتعني عبارة (الزيت المتعامل به) تلك الكمية من الزيت الآيلة إلى شركة منتجة ، والتي نشأ عن التعامل بها دخل خاضع للضريبة عن سنة ضريبة دخل .
- **الفقرة (١٨)** : "وتعني عبارة (مجمل إعتماد الزيت المتعامل به) ذلك القدر من مجمل الإعتماد الذي يؤول أو يدفع عن سنة ضريبة الدخل المعنية بشأن

إنتاج ونقل وبيع وشحن أو تصدير الزيت المتعامل به ، ويشترط في ذلك أنه إذا أنتج الزيت المتعامل به من قبل شركة منتجة ليست شخصا مكلفا ، فعندها يخفض قدر من مجمل الإعتماد المذكور بمبلغ يعادل ٥٥٪ من دخل تلك الشركة المنتجة عن سنة ضريبة الدخل المذكورة والمتحصل من ذلك الزيت المتعامل به ، ولكنه يخفض بمبلغ يعادل ٥٠٪ من ذلك القدر من دخل تلك الشركة المنتجة الناشئ عن التعامل بالزيت قبل اليوم الرابع عشر من شهر نوفمبر - تشرين الثاني ١٩٧٠ ، على أن يحسب ذلك الدخل على الأساس المبين في هذا المرسوم لحساب الدخل الخاضع للضريبة للشخص المكلف المتعامل في الزيت ، كما لو كانت تلك الشركة المنتجة شخصا مكلفا يتعامل في الزيت لسنة ضريبة الدخل المذكورة" .

ورغم صعوبة صياغة هذه الفقرة ، فإنه يمكن إستخلاص منها ما يأتي :

(أ) بالنسبة للشخص المكلف (طبقا لأحكام المرسوم) : تعتبر كافة المبالغ المدفوعة عن سنة المحاسبة ، وتكون متعلقة بإنتاج الزيت أو نقله أو شحنه أو تصديره ، ضمن مجمل الإعتماد ، وبالتالي يسمح بخصمها من مبلغ الضريبة التي يلتزم به الشخص المكلف طبقا لنص المادة (١٩/٢) وأيا كانت قيمة هذه المبالغ .[١]

(ب) بالنسبة للشركة المنتجة (والتي ليست شخصا مكلفا)[٢] : فإن ما تلتزم بدفعه لحكومة دبي أو لأية سلطة عامة أخرى ، لا يدخل ضمن المبالغ المشمولة بمجمل الإعتماد ، وبالتالي ، فإنه لا يمكن خصمها من مبلغ الضريبة (وحيث لا توجد ضريبة أصلا) . ومع ذلك ، فإن المشرع قد حدد ما تلتزم هذه الشركة بدفعه للحكومة في صورة نسبة مئوية معينة من الدخل المحقق نتيجة التعامل بالزيت خلال سنة المحاسبة . هذه النسبة تكون ٥٠٪ كحد أقصى من الدخل المتحقق قبل منتصف نوفمبر

---

(١) مع ملاحظة عدم جواز خصم الأتاوات المفروضة على البترول الخام من مبلغ الضريبة مثل بقية المبالغ الأخرى التي يجوز خصمها ، لأنها لا تعتبر ضمن المبالغ المشمولة بمجمل الإعتماد . وهذا يعني أن الشخص المكلف يلتزم بدفع الأتاوة والضريبة معا .

(٢) وما دامت ليست شخصا مكلفا فإنها لا تخضع للضريبة على الدخل في دبي .

١٩٧٠ ، وتكون ٥٥٪ من هذا الدخل المتحقق في اية سنة من السنوات بعد هذا التاريخ .[١]

(ج) عند حساب الدخل التي تحققه الشركة المنتجة (والتي لا تعتبر شخصا مكلفا) ، يتم ذلك طبقا لذات الأحكام التي وضحها المرسوم بالنسبة للشخص المكلف .[٢]

المبحث الخامس
الإعفاءات المقررة من الضريبة

في مجال التنظيم الفني للضرائب المباشرة بصفة عامة ، والضرائب على الدخل بصفة خاصة ، يقرر التشريع الضريبي بعض الإعفاءات من الضريبة تحقيقا لأغراض متعددة . فقد يستهدف المشرع من تقرير هذه الإعفاءات التيسير على بعض الممولين مراعاة لظروفهم ، أو نظراً لإنخفاض دخولهم ، أو من أجل تلافي خضوعهم للإزدواج الضريبي . وقد يستهدف المشرع تحقيق بعض الأهداف الإقتصادية مثل تشجيع أو تدعيم نشاط إقتصادي معين يحتاجه المجتمع ، أو رفع معدلات الإدخار والإستثمار في قطاعات معينة .

ولما كان تقرير هذه الإعفاءات يعتبر أمرا هاما لتحقيق هذه الأهداف من ناحية ، كما أنه يؤثر بالطبع في مقدار الحصيلة الضريبية ، وبالتالي يؤثر على المقدرة المالية للدولة في مواجهتها لعبء الإنفاق العام من ناحية أخرى ؛ فإن النصوص المقررة لها غالبا ما تحدد – وعلى نحو منضبط وواضح – ماهية هذه الإعفاءات ، وشروط الإستفادة منها ، وما إذا كانت دائمة أو مؤقتة ، وما إذا كانت وجوبية أو جوازية ، وكذلك ما إذا كانت شخصية أو موضوعية .

---

(١) وبهذا يكون المشرع قد ساوى بين الشخص المكلف وغير المكلف فيما يتعلق بالمعاملة الضريبية في هذه الحالة (طبقا للمادة ٢/١٩-ب) .

(٢) عرضنا ذلك في مجال الحديث عن كيفية تحديد وعاء الضريبة على الدخل في المبحث السابق مباشرة .

ورغم أهمية التنظيم التشريعي للإعفاءات ، فإن مرسوم الضريبة على الدخل في دبي ، لم ترد به نصوص تحدد هذه الإعفاءات وما يتعلق بها من شروط متنوعة . فالمواد الخمس عشرة التي يتضمنها القسم الأول من المرسوم ، لم يرد بها سوى نصوص تقرر خصم بعض التكاليف التي وضحناها في المبحث السابق ، بالإضافة إلى نص المادة ١٩(أ) الذي يقرر خصم المليون درهم الأولى من الدخل الصافي للأشخاص المكلفين والذين يمارسون أعمالاً أو تجارة في دبي ، وذلك ما يمثل حد الإعفاء من الضريبة ، الذي تم تقريره صراحة بمقتضى هذا النص .

أما القسم الثاني من المرسوم ، فقد ورد به نص وحيد موجز يقرر ما يأتي :

"في الحالة التي يُعفى فيها أي شخص من الضريبة المقررة في القسم الأول من هذا المرسوم ، وإقتضاء الوثيقة المانحة لذلك الإعفاء منه أن يدفع إلى الحاكم نسبة مئوية من صافي الدخل أو الربح ، فإن مثل تلك الدفعة أو الدفعات تشكل الضرائب المستحق دفعها كبديل عن ضريبة الدخل المفروضة في القسم الأول من هذا المرسوم" .

ويفهم من هذا النص أن الإعفاء من الضريبة على الدخل لا يتم إلا بمقتضى وثيقة يصدرها سمو حاكم دبي (أي السلطة التشريعية التي أصدرت المرسوم) ، وبالطبع يمكن أن تصدر وثيقة الإعفاء عن من يفوضه سمو الحاكم في ذلك .

وهذه الوثيقة المانحة للإعفاء قد تكون في صورة تشريع خاص ، أو مرسوم أو أمر ، وأيا كانت صورة أو طبيعة هذه الوثيقة ، فإنها تصدر لحالات بذاتها ترى السلطة التشريعية إستحقاقها للإعفاء ، وطبقا لتقديرها .[1]

---

[1] وتطبيقا لذلك ، فقد صدر مثلا أمر إعفاء من ضريبة الدخل المقررة بالقسم الأول من المرسوم لبنك الشرق الأوسط المحدود إعتبارا من تاريخ تأسيسه في ١٩٧٥/١٠/٤ ، وذلك بمقتضى الأمر الصادر من سمو حاكم دبي في ١٩٧٩/٦/٢٠ . وهنا يلاحظ أن تطبيق هذا الإعفاء قد تم بأثر رجعي ، أي عن الفترة السابقة على صدور هذا الأمر .

- راجع جريدة دبي الرسمية : العدد ١٢٩ ، أكتوبر ١٩٧٩ ، ص ٣٣ .

أشار إلى ذلك : د. محمد حافظ الرهوان ، الضرائب والرسوم ...، مرجع سابق ، ص ٦٦ .

ويلاحظ أن النص السابق ، يسمح بأن يكون الإعفاء من الضريبة كليا أو جزئيا .

والإعفاء يكون كليا ، في الحالة التي لا تلزم الوثيقة الصادرة الشخص المكلف بدفع أية مبالغ كبديل عن الضريبة ، كما أنه يكون جزئيا إذا ألزمت الوثيقة الشخص المكلف بأن يدفع للحكومة نسبة مئوية محددة من الدخل الصافي أو الربح كبديل عن الضريبة المستحقة . وبالطبع فإن هذه النسبة ستمثل مبلغا أقل من قيمة الضريبة المستحقة بمقتضى المرسوم .[1]

ومن مجمل نصوص المرسوم ، يمكن القول أن الإعفاء من الضريبة يتمثل في الحالات الآتية :

أولا : الإعفاءات التي يصدر بها أمر أو وثيقة من سمو الحاكم أو من يفوضه في ذلك ، وهذه الإعفاءات قد تكون كلية أو جزئية ، مؤبدة أو مؤقتة .

ثانيا : الإعفاء المقرر بمقتضى المادة (١٩-أ) من المرسوم ، أي إعفاء المليون درهم الأولى من الأرباح الصافية التي يحققها الشخص المكلف .[2]

ثالثا : الإعفاءات التي تقررها إتفاقيات دولية لبعض الأشخاص المكلفين ، وطبقا لمبدأ المعاملة بالمثل .

رابعا : الإعفاءات المقررة لبعض الأشخاص المعنوية التي لا تهدف إلى تحقيق أرباح من نشاطها التي تمارسه .

إن الأهمية الخاصة التي يعكسها تقرير الإعفاءات من الضريبة تستلزم صدور تنظيم تشريعي لاحق ، يتمضن أحكاما واضحة للإعفاءات وشروطها والهدف من تقريرها وطبيعتها .

إن هذا التنظيم لا يحقق مصلحة المولين فقط ، وإنما يحقق أسس تطبيق التنظيم الفني للضريبة ، كما أنه يعد تطبيقا للمبادئ العامة التي تحكم فرض الضرائب وتحصيلها .

---

(١) لأنها لو كانت تمثل مبلغا معادلا لقيمة الضريبة ، فإن الإعفاء من الضريبة يكون من الناحية العملية غير متحقق .

(٢) ما عدا الأشخاص المكلفون العاملون في قطاع النفط ، فهؤلاء لا يعفى أي قدر من دخولهم الصافية المتحققة من الضريبة المقررة .

المبحث السادس
سعر الضريبة والواقعة المنشئة لها

أولا: سعر الضريبة :

ويقصد بهذا السعر طبقا للبنـد (أ) مـن المـادة (١٩/٢) : "النسـبة المئويـة المناسبة من دخل الشخص المكلف الخاضع للضريبة " .

وبينما وضح هذا البند سعر الضريبة واجبة التطبيق على الأربـاح الصافيـة الناتجة عن ممارسة التجارة والعمل في دبي ، فإن البند (ب) من ذات المـادة أورد سعرا آخر يطبق على الأرباح الصافية الناتجة عن التعامل في الزيت (النفط) ، أما المادة الثالثة من المرسوم ، فقد بينت في فقراتها الثلاث كيفية تطبيق سعر الضريبة المقرر في هاتين الحالتين . وفيما يلي نعرض هذه النصـوص القانونيـة ، ثـم نتبـع ذلك بما يمكن إستخلاصه منها :

١- طبقا لنص المادة (١٩/٢-أ) يطبق سعر الضريبة طبقا للجدول الآتي : [(١)]

عن الدخل الذي يتجاوز	ولكنه لا يتجاوز	تكون النسبة المئوية (٪)
٠٠٠٠٠	١,٠٠٠.٠٠٠ درهم	لا شيء
١,٠٠٠.٠٠٠	٢,٠٠٠.٠٠٠ درهم	٪١٠
٢,٠٠٠.٠٠٠	٣,٠٠٠.٠٠٠	٪٢٠
٣,٠٠٠.٠٠٠	٤,٠٠٠.٠٠٠	٪٣٠
٤,٠٠٠.٠٠٠	٥,٠٠٠.٠٠٠	٪٤٠
٥,٠٠٠.٠٠٠	ما يتجاوز ٥ مليون درهم	٪٥٠

(١) ورد هذا الجدول في النص مكتوبا بطريقة غير صحيحة ، وقد قمنا بتصحيحه على النحو الـوارد في المتن . كما ورد الدخل مقدرا بريالات قطر/دبي ، وهي العملة التي استخدمت في التداول اعتبارا مـن سبتمبر عام ١٩٦٦ في إمارتي دبي وقطر ، وقد حل الدرهم كعملة للتداول في كل إمـارات الدولـة (دولة الإمارات) إعتبارا من شهر مايو ١٩٧٣ . وبناء على ذلك فإننا قد أحللنا الدرهم - في الجدول الموضح في المتن - محل ريالات قطر/دبي .

٢- أما البند (ب) من ذات المادة السابقة فقد نص على أنه [1] "وبصرف النظر عن أحكام الفقرة ١٩ (أ) من هذه المادة (٢) ، تكون النسبة المئوية الصحيحة من الدخل الخاضع للضريبة لشخص مكلف يتقاضى دخلا من التعامل في الزيت ٥٥٪ . إلا أنه فيما يتعلق بذلك القدر من دخلها الخاضع للضريبة والناشئ عن التعامل بالزيت قبل اليوم الرابع عشر من نوفمبر (تشرين الثاني) ١٩٧٠ ، فيكون ٥٠٪ " .

٣- أما المادة الثالثة بفقراتها الثلاث ، فقد ورد نصها على النحو التالي : "يحسب مقدار الدخل المستحق على شخص مكلف عن سنة ضريبة دخل كما يلي :

(١) تحسب النسبة المئوية الصحيحة من الدخل الخاضع للضريبة للشخص المكلف عن سنة ضريبة الدخل ، على أن تحدد تلك النسبة بموجب المادة ٢ (١٩) وفقا للفئة التي يقع ضمنها دخل الشخص المكلف عن سنة ضريبة الدخل .

(٢) تحسب النسبة المئوية الصحيحة من أقصى مقدار الدخل الخاضع للضريبة والوارد في فئة المادة ٢(١٩) مباشرة تحت ذلك المنطبق على الشخص المكلف عن سنة ضريبة الدخل ، ويضاف إلى ذلك المبلغ الزيادة في الدخل الخاضع للضريبة للشخص المكلف عن سنة ضريبة الدخل على مقدار الحد الأقصى المشار إليه من الدخل الخاضع للضريبة .

(٣) ينقص الرقم المحسوب بموجب (١) أو (٢) أعلاه - أيهما كان أقل - بمبلغ يعادل مجمل إعتماد الزيت المتعامل به من قبل الشخص المكلف . ويشترط في ذلك عدم جواز إنتفاع الأشخاص المكلفين بمجمل الإعتماد هذا عن طريق الخسم أكثر من مرة واحدة ، ومع عدم الإحجاف بأي تعاضد قد يكون واقعا بين شخص وآخر بسبب حمل أحدهما أسهما للآخر بصورة مباشرة أو غير مباشرة ، أو بسبب حمل شخص ثالث أسهما في كلا الشخصين المعنويين بصورة مباشرة ، فيعتبر الشخص أيضا لأغراض

---

[1] هكذا عدلت المادة بموجب مرسوم ضريبة الدخل المعدل لسنة ١٩٧٠ المنشور في الجريدة الرسمية رقم ٩٣ بتاريخ مايو ١٩٧٤ .

هذا المرسوم بأنه متعاضد مع شخص آخر فيما إذا كانت التجارة أو الأعمال الخاصة بكلا الشخصين ، حسبما هي جارية في دبي ، تتألف بصورة أساسية من إنتاج أو بيع أو التعامل في السلع من ذات النوع أو من نوع مماثل ، أو في الحقوق المتصلة بها ، كذلك في حالة كون الأشخاص قد تاجروا مع بعضهم في دبي "خلال سنة ضريبة الدخل" في السلع أو الحقوق المذكورة أثناء ممارستهم العادية لتجاراتهم أو أعمالهم" .

ومن مجمل النصوص السابقة ، يمكن إستخلاص الأحكام الاتية :

(أ) في تقريره لسعر الضريبة على الدخل في دبي ،ميز المشرع بين نوعين من هذا السعر : الأول هو السعر التصاعدي بالشرائح ،والثاني هو السعر النسبي الثابت ،وقد أشرنا إلى ذلك ونحن بصدد حديثنا عن خصائص هذه الضريبة ،حيث ذكرنا أنها ضريبة تجمع بين السعرين النسبي والتصاعدي.

(ب) بالنسبة للأرباح الصافية التي يحققها الشخص المكلف نتيجة ممارسته أعمالا أو تجارة في دبي (عدا الأعمال المتعلقة بالنفط) ، فإن السعر واجب التطبيق هو السعر التصاعدي بالشرائح . وهنا فقد قسم المشرع وعاء الضريبة إلى عدة شرائح تمثل كل شريحة منها مبلغا محددا يخضع لنسبة مئوية (سعر الضريبة) تتصاعد تدريجيا كلما كان الإنتقال من الشريحة الأدنى إلى الشريحة الأعلى . ويلاحظ أن المشرع قد أعفى الشريحة الأولى ومقدارها مليون درهم من الضريبة ، ثم فرض الضريبة بسعر قدره ١٠٪ على الشريحة الثانية (المليون درهم الثانية) ، ٢٠٪ على الشريحة الثالثة (المليون درهم الثالثة) ، ٣٠٪ على الشريحة الرابعة (المليون درهم الرابعة) ، ٤٠٪ على الشريحة الخامسة (المليون درهم الخامسة) ، ٥٠٪ على الشريحة السادسة (المليون درهم السادسة وما فوقها) . [1]

---

(١) مثال : إذا إفترضنا أن شخصا مكلفا قد حقق خلال سنة المحاسبة أرباحا صافية قدرها ١٠ مليون درهم ، فإن تطبيق السعر الضريبي وحساب قيمة الضريبة المستحقة يكون كما يلي : المليون درهم الأولى = صفر ، المليون درهم الثانية = ١٠٠,٠٠٠ درهم (١٠%) ، المليون درهم الثالثة = ٢٠٠,٠٠٠درهم (٢٠%) ، المليون درهم الرابعة = ٣٠٠,٠٠٠درهم (٣٠%) ، المليون درهم الخامسة = ٤٠٠,٠٠٠درهم (٤٠%) ، المليون درهم السادسة والسابعة والثامنة والتاسعة والعاشرة = ٢.٥٠٠,٠٠٠درهم (٥,٠٠٠,٠٠٠×٥٠ / ١٠٠) .

وبجمع المبالغ السابقة ، فإن الضريبة المستحقة على هذا الشخص = ١٠٠,٠٠٠+٢٠٠,٠٠٠+ ٣٠٠,٠٠٠+ ٤٠٠,٠٠٠+ ٢,٥٠٠,٠٠٠ = ٣,٥٠٠٠,٠٠٠درهم .

(ج) بالنسبة للأرباح الصافية التي يحققها الشخص المكلف – خلال سنة المحاسبة – نتيجة ممارسته أعمالا تتعلق بالبترول (الإنتاج ، النقل ، الشحن ، التوزيع ، التكرير ....الخ) ، فإن هذه الأرباح تخضع – وايا كان مقدارها [1] لسعر نسبي ثابت مرتفع مقداره ٥٥٪ بالنسبة للأرباح المتحققة بعد تاريخ ١٩٧٠/١١/١٤ ، و ٥٠٪ فقط للأرباح المتحققة قبل هذا التاريخ . ولعل تقرير هذا السعر المرتفع يرجع إلى كون ممارسة هذه الأنشطة غالبا ما تتم بواسطة شركات أجنبية من ناحية ، ولإرتفاع قيمة الأرباح المتحققة عن هذه الأنشطة من ناحية أخرى .

(د) بعد تحديد المبلغ المستحق كضريبة (طبقا للأسعار السابقة) ، فإنه يتم إنقاص هذا المبلغ (أي يخصم منه) مبلغ يعادل مجمل إعتماد الزيت المتعامل به من قبل الشخص المكلف (أي مجمل الأتاوات فيما عدا الإتاوات المفروضة على البترول الخام ، والإيجارات والضرائب – فيما عدا الضريبة المفروضة بموجب هذا المرسوم ، وكل دفعة لحساب ضريبة مستبدلة – والرسوم والعوائد والجبايات الأخرى من نوع مماثل مما تؤول أو يتسلمها حاكم دبي أو أية سلطة تابعة للدولة أو الحكومة أو ذات صفة عامة في دبي فيما يتعلق بسنة ضريبة الدخل المختصة) ، وذلك بشرط عدم إجراء هذا الخصم أكثر من مرة واحدة لفائدة أو لمصلحة جميع دافعي الضريبة . إلا أن هذا الشرط الأخير (أي عدم جواز خصم مجمل الإعتماد أكثر من مرة) لا يطبق بالنسبة للأشخاص المكلفين الذي توجد بينهم علاقة مشاركة في الأسهم التي يصدرها أحدهم ويكتتب فيها الآخرون ، حيث يمكن لكل من هؤلاء الأشخاص أن يستفيد على حده من خصم مجمل الإعتماد من مبلغ الضريبة المفروضة عليه .

وفيما يتعلق بالجزء غير المستعمل من مجمل إعتماد الزيت المتعامل به من قبل أي شخص متعاضد مع الشخص المكلف ، أي المبالغ التي لم يتم خصمها من الضرائب المستحقة على شريك الشخص المكلف ، فإن هذه المبالغ تخصم أيضا من مبلغ الضريبة المستحق على الشخص المكلف ، وذلك طالما أن هذه المبالغ لم

---

(١) حيث أنه لا يوجد أي إعفاء من الضريبة في هذا النوع من الأرباح .

يتم خصمها من قبل شريك الشخص المكلف من مبلغ الضريبة المفروضة على هذا الشريك .[1]

ثانيا: الواقعة المنشئة للضريبة

تتمثل أهمية معرفة أو تحديد تاريخ حدوث هذه الواقعة ، في أن الالتزام بدين الضريبة ينشأ في ذمة الشخص المكلف في هذا التاريخ ، ومن ثم فإن سعر الضريبة الساري في هذا الوقت هو الذي يكون واجب التطبيق .

ومن مجمل نصوص المرسوم يمكن القول أن الواقعة المنشئة للضريبة على الدخل في دبي تتحقق في الأحوال التالية :

١- في حالة الشركات أو المنشآت التي تمارس تجارة أو أعمالا في دبي(في غير مجال النفط) تتمثل الواقعة المنشئة للضريبة في مضي سنة ضريبية (إثنا عشر شهرا من تاريخ بدء النشاط) وتحقيق أرباح صافية تزيد عن مليون درهم .

٢- فيما يتعلق بالأشخاص المكلفين (العاملين في مجال النفط) تتمثل الواقعة المنشئة للضريبة في مضي سنة ضريبية ، وتحقيق أي مقدار من الأرباح الصافية (أي حتى ولو كانت هذه الأرباح تقل عن مليون درهم) .

٣- إذا كانت القاعدة العامة في تحديد تاريخ الواقعة المنشئة للضريبة تتمثل - كما أشرنا حالاً - في مرور سنة ضريبية كاملة ، فإنه - وإستنثاءً على هذه القاعدة - يمكن للواقعة المنشئة للضريبة أن تتحقق بعد مرور فترة أقل أو أكثر من سنة في الحالات الإستثنائية على مبدأ السنوية والتي سبق أن أشرنا إليها ونحن في صدد الحديث عن خاصية سنوية الضريبة (ضمن المبحث الذي خصصناه لعرض الخصائص المميزة للضريبة) ، ومن هذه الحالات : بدء النشاط ، توقف الشخص المكلف عن العمل ، إنقطاع التوطن في دبي[2] ... الخ .

---

[1] وذلك حتى لا يتم الاستفادة أكثر من مرة نتيجة خصم هذه المبالغ .

[2] نقصد هنا بإنقطاع التوطن ، إنتقال ممارسة العمل والتجارة من قبل الشخص المكلف إلى إمارة أخرى غير دبي ، أو إلى خارج الدولة .

٤- هناك علاقة وثيقة بين تحديد تاريخ الواقعة المنشئة للضريبة من ناحية ، وبين الطريقة التي يختارها الشخص المكلف لحساب الدخل الخاضع للضريبة من ناحية أخرى .

ولما كان الشخص المكلف -وطبقا لنص المادة السابعة من المرسوم- قد تقررت له حرية الإختيار بين المحاسبة على أساس الأرباح المستحقة أو على أساس الأرباح التي تم قبضها فعلا ، وكذلك على أساس التكاليف المستحقة ، أو على أساس التكاليف التي تحملها الشخص المكلف فعلا ، فإن الواقعة المنشئة للضريبة يمكن أن تكون -تبعا لذلك- متمثلة :

-١- إما في مجرد إستحقاق الشخص المكلف لأرباح صافية في نهاية السنة المالية ، بصرف النظر عن القبض الفعلي لهذه الأرباح .[١]

-٢- وإما في القبض الفعلي (الإستلام الصريح) للأرباح الصافية في نهاية السنة المالية ، بصرف النظر عن الإستحقاق لكل من الأرباح والتكاليف.

وقد سبق أن أشرنا إلى أن الطريقة الأولى للمحاسبة تسمى (طريقة الحساب التجاري التراكمية) ، بينما تسمى الطريقة الثانية (طريقة المحاسبة التجارية للدفعات الداخلة والخارجة) .[٢]

---

(١) وفي هذه الحالة - وكما سبق أن أشرنا - يشترط أن تكون هذه الأرباح قابلة للتحديد بصورة معقولة (اي طبقا لما جرى عليه العمل والعرف التطبيقي في مجال النشاط) .

(٢) والدفعات الداخلة يقصد بها الأرباح المقبوضة ، أما الدفعات الخارجة فهي التكاليف المدفوعة .

المبحث السابع
تحصيل الضريبة وضماناته

أولا: تحصيل الضريبة

يعتبر تحصيل الضريبة المرحلة الأخيرة من مراحل التنظيم الفني لها . ويقصد بهذا التحصيل قيام الادارة المالية بإستيفاء المبلغ المستحق كضريبة (حيث يعتبر هذا المبلغ حقا للخزانة العامة ودينا على الشخص المكلف) لصالح خزانة الحكومة في إمارة دبي .

ولقد وردت الأحكام المتعلقة بتحصيل الضريبة على الدخل في دبي في المواد (٩) ، (١٠) ، (١١) من المرسوم . وقبل أن نعرض نصوص هذه المواد تمهيدا لإستخلاص الأحكام المتعلقة بالتحصيل منها ، نشير إلى أن المشرع قد ربط بين كيفية التحصيل من ناحية ، وتقديم الشخص المكلف للتصريح أو الإقرار الضريبي من ناحية أخرى :

(أ) النصوص المتعلقة بالتحصيل وتقديم التصريح الضريبي :

(١) طبقا للمادة رقم (٩) :

١- "على كل شخص مكلف بموجب هذا المرسوم أن يقدم للمدير في مكتبه في دبي في أو قبل اليوم الأخير من الشهر الثالث الذي يلي نهاية سنة ضريبة الدخل ، تصريحا مؤقتا حول دخله في سنة ضريبة الدخل ، بشرط الا يطلب من الشخص المكلف الذي يكون أو يعتبر دخله الخاضع للضريبة عن أية سنة ضريبة دخل بأنه لا شيء ، أن يقدم تصريحا ما لم يطلب المدير ذلك منه .

ومع مراعاة نص الفقرة (٢) من هذه المادة (٩) يترتب على كل شخص مكلف أن يدفع إلى المدير لحساب الحاكم ، بالريالات القطرية / الدبوية أو بالجنيهات الاسترلينية ، مقدار ضريبة الدخل المبين فيه على

أربعة أقساط متساوية . وتستحق الأقساط على التوالي في اليوم الأخير من الشهر الثالث والسادس والتاسع والثاني عشر التالية لنهاية سنة ضريبة الدخل" .

(٢) "على كل شخص مكلف أن يقدم للمدير في مكتبه في دبي ، في أو قبل آخر يوم من الشهر التاسع التالي لنهاية سنة ضريبة الدخل ، تصريحا نهائيا حول ضريبة الدخل عن السنة الضريبية ، فإن زاد مقدار ضريبة الدخل الوارد في التصريح النهائي على المبلغ المبين في التصريح المؤقت فيزداد القسط المستحق بموجب الفقرة (١) من هذه المادة (٩) في آخر يوم من الشهر الثاني عشر التالي لنهاية سنة ضريبة الدخل بمقدار الزيادة . أما إذا كان مقدار ضريبة الدخل الوارد في التصريح النهائي أقل من المبلغ الوارد في التصريح المؤقت ، فعندها ينقص القسط المشار إليه قدر الإمكان بمقدار النقص ، وترد أية ضريبة زائدة تدفع عن السنة الخاضعة للضريبة" .

(٣) "يحق للمدير إعطاء تمديدات معقولة من الوقت لتقديم التصريحات المطلوبة ، ودفع ضريبة الدخل المفروضة بموجب هذا المرسوم ، وذلك إذا أثبت الشخص المكلف ضرورة مثل هذه التمديدات . وفي حالة التقصير عن تقديم التصريح أو دفع ضريبة الدخل المستحقة وفقا لنصوص هذه المادة بإستثناء الحالة التي يكون فيها التقصير عائدا لسبب معقول ، فعندها تضاف إلى المبالغ المستحقة غرامة بمعدل (١٪) واحد بالمائة عن كل ثلاثين يوما أو جزء منها يستمر فيه التقصير" .

(٢) وطبقا لنص المادة (١٠) :

" على الشخص المكلف أن يدخل في قيود حساباته كافة فئات الدخل والصرف والفئات الأخرى التي تؤثر على دخله ، وعلى الشخص المكلف أن يقدم تصريحه النهائي إستناداً إلى قيود صحيحة تعكس دخله بصورة صادقة . وإذا شهد محاسب عام أو قانوني ، عضو في هيئة محاسبين دولية معترف بها ويوافق عليها المدير (على أن لا يمتنع عن الموافقة بصورة غير معقولة) على صحة القيود

للسنة الضريبية وأنها تعكس بصورة صادقة دخل الشخص المكلف الخاضع للضريبة ، عن السنة الضريبية ، وأن التصريح النهائي موافق لتلك القيود ، فعندما يقبل التصريح ما لم تظهر أدلة على عكسه يقبل بها الشخص المكلف أو المحاكم ، ويعتبر صحيحا لجميع أغراض هذا المرسوم وتعتبر ضريبة الدخل المبينة في ذلك التصريح بأنها مقررة نهائيا . وفي غياب الشهادة المنصوص عليها في هذه المادة يترتب على المدير خلال ١٢ شهرا من تاريخ استحقاقها التسليم بصحة التصريح النهائي للشخص المكلف ، أو في حالة إقتضاء الوقائع الثابتة ذلك إشعار الشخص المكلف بضرورة تعديل مبلغ ضريبة الدخل المبين في التصريح ولا يجوز بأي حال زيادة المبلغ المبين في التصريح النهائي إلا نتيجة لحكم المحاكم ، ما لم يوافق الشخص المكلف على ذلك" .

(٣) أما المادة (١١) فقد نصت على أنه "يكلف المدير بتنفيذ أحكام هذا المرسوم ، وعليه تحصيل ضرائب الدخل المستحقة ودفعها إلى الحاكم . وعليه أن يسلم الشخص المكلف إيصالا عن كل دفعة من ضريبة الدخل يشهد على المبلغ المدفوع والسنة أو السنين التي يجري الدفع عنها" .

(ب) الاحكام المستخلصة من النصوص السابقة :

١- النصوص السابقة تؤكد أن الضريبة على الدخل في دبي ضريبة مباشرة ، ذلك أن الشخص المكلف يلتزم بتقديم التصريح أو الإقرار الضريبي إلى مكتب الإدارة الضريبية في دبي ، كما أنه يلتزم أيضا بسداد الضريبة إلى هذا المكتب .

٢- يتم ربط الضريبة المستحقة (أي تحديد مبلغها واجب الدفع) بناء على نوعين من التصريحات أو الإقرارات الضريبية يلتزم الشخص المكلف بتقديمها للإدارة الضريبية في دبي . الأول : هو التصريح المؤقت ، والثاني هو التصريح النهائي .

٣- التصريح المؤقت : يلتزم الشخص المكلف بتقديمه خلال الشهر الثالث الذي يلي نهاية سنة ضريبة الدخل (أي خلال شهر مارس مثلا إذا

كانت السنة الضريبية تنتهي في آخر ديسمبر من العام السابق على تقديم هذا التصريح) .

ويشتمل هذا التصريح على إجمالي الربح المتحقق خلال السنة الضريبية وكذلك على التكاليف التي تم دفعها أو التي أصبحت مستحقة الدفع خلال هذه السنة .

والإلتزام بتقديم هذا التصريح يقع على عاتق الشخص المكلف الذي يزيد دخله الصافي عن مليون درهم ، أما الشخص المكلف الذي يقل دخله الصافي عن هذه القيمة ، فإنه لا يلتزم بتقديم هذا الإقرار ، إلا إذا طلبت منه ذلك الإدارة الضريبية .

ويفهم من نص الفقرة الأولى من المادة (٩) أن إقتناع الإدارة الضريبية بما ورد في التصريح المؤقت من بيانات توجب على الشخص المكلف الإلتزام بدفع الضريبة المقررة - على أساس هذه البيانات - على أربعة أقساط متساوية ، يدفع كل منها في اليوم الأخير من الشهور التالية لتقديم التصريح ، وهي الشهور (الثالث والسادس والتاسع والثاني عشر) ويكون الدفع بالريالات القطرية /الدبوية (الآن بدرهم الإمارات) أو بالجنيهات الاسترلينية .

ويتضح من النص أن التقسيط أمر إلزامي ، وكان من الأفضل أن يجعل المشرع التقسيط أمرا إستثنائيا ، والدفع الفوري هو الأصل ، تحقيقا لصالح الخزانة العامة .

ويلاحظ أيضا أن دفع الضريبة يتم بعد إنتهاء السنة الضريبية بمدة تتراوح بين ثلاثة شهور وتسعة شهور ، ومرور هذه المدة الطويلة بعد إنتهاء السنة الضريبية يخالف المتبع في معظم التشريعات الضريبية التي توجب الدفع في نهاية هذه السنة مباشرة .

٤- التصريح النهائي : يلتزم الشخص المكلف بتقديمه بعد تسعة شهور من إنتهاء السنة الضريبية . وهنا أيضا يلاحظ أن الوفاء في نهاية السنة التالية لإنتهاء السنة الضريبية ، يعتبر أمرا لا يتفق مع ما جرت عليه

معظم التشريعات الضريبية من تعجيل الوفاء لمنع تراكم الضريبة ، وتجنب سقوطها بالتقادم ، ولتحقيق مصلحة الخزانة الحكومية .

وبناء على التصريح النهائي ، تتحدد قيمة المبلغ المستحق على الشخص المكلف (كضريبة) بصفة نهائية ؛ فإذا زاد مقدار ضريبة الدخل (طبقا لبيانات التصريح النهائي) عن ذلك المقدار الناتج عن بيانات التصريح المؤقت (والذي تم تقسيط دفعه على أربعة أقساط كما سبق أن أشرنا) فإن مقدار الزيادة يضاف إلى قيمة القسط الأخير (القسط الرابع) . أما إذا كان مقدار الضريبة الوارد في التصريح النهائي أقل من المبلغ الوارد في التصريح المؤقت ، فعندها يتم إنقاص القسط الرابع بمقدار هذا النقص وبقدر الإمكان .

وإضافة لما تقدم ، فقد قررت الفقرة الثانية من المادة التاسعة رد أية ضريبة زائدة تدفع عن السنة الخاضعة للضريبة .[1]

٥- لم يكتف المشرع – تيسيرا على الأشخاص المكلفين – بتأخير دفع الضريبة المستحقة لتسعة شهور تالية لنهاية السنة الضريبية ، ولكنه أجاز أيضا للادارة الضريبية تمديد الفترة التي يلتزم الشخص الممول بأن يقدم خلالها التصريحين المؤقت والنهائي . ولم يحدد المشرع (في نص الفقرة الثالثة من المادة التاسعة) حدا أقصى لهذا التمديد . ومع ذلك ، فقد اشترط هذا النص قيام الشخص المكلف بإثبات حاجته إلى هذا التمديد ، وإيضاح الظروف التي إضطرته إلى طلب من الفترة اللازمة لتقديم التصريح الضريبي .

٦- في الحالة التي يثبت فيها تقصير الممول أو إخلاله – بلا سبب معقول – بتنفيذ إلتزامه بتقديم التصريح أو دفع الضريبة المستحقة في المواعيد المحددة قانونا ، فقد قرر المرسوم جزاءا ماليا ، يتمثل في غرامة معادلة

---

(١) فإذا كان النقص في المقدار النهائي للضريبة (طبقا لبيانات التصريح النهائي) كبيرا ، بحيث أصبحت الضريبة المستحقة أقل من مبلغها المقدر في التصريح المؤقت ، وهنا فإن الشخص المكلف لن يقوم بسداد القسط الأخير بأكمله ، بل وربما يكون من حقه إسترداد ما سدده من ضريبة زائدة عن طريق خصم هذه الزيادة (غير المستحقة للخزانة الحكومية) من إجمالي ما سدده بالأقساط الثلاثة الأولى .

لنسبة ١٪ من قيمة المبالغ المستحقة . ويلتزم الممول المقصر بدفع هذه الغرامة عن كل ثلاثين يوما أو جزء منها يستمر فيه التقصير .

ومعنى ذلك أن المشرع قد سوى في قيمة الغرامة المدفوعة بين من يتأخر عن الدفع (أو يتأخر عن تقديم التصريح خلال المدة المحددة) سواء كانت مدة التأخير شهرا أو أقل من شهر .

٧- حتى يضمن المشرع جدية البيانات التي يقدمها الشخص المكلف في تصريحه الضريبي (المؤقت أو النهائي) وصحتها ، فقد قرر المرسوم في مادته العاشرة ما يأتي :

"على الشخص المكلف أن يجعل من كافة القيود الواردة في تصريحه النهائي ، صورة أو بيانا صادقا يعكس حقيقة إيراداته . ويتعين قبول هذا التصريح إذا رافقته شهادة من محاسب عام أو قانوني ، عضو في هيئة محاسبين دولية معترف بها" (أي شهادة تثبت وتقر أن ما ورد من بيانات في التصريح يعتبر صادقا وصحيحاً) على أن يحظى ذلك بقبول مدير الادارة الضريبية . فإذا ظهرت أدلة تثبت عدم صحة هذه البيانات (رغم وجود الشهادة المذكورة) ، فإن التصريح لا يقبل .

٥ في الحالة التي يقدم فيها الشخص المكلف تصريحه النهائي غير مقترن بالشهادة سالفة الذكر ، فإن تقدير قبول هذا التصريح أو رفضه يعتبر حقا للادارة الضريبية ، وإذا رأت هذه الادارة إجراء تعديل في التصريح يرتب زيادة في مقدار الضريبة المستحقة ، فإنها تلتزم بإبلاغ الشخص المكلف بذل خلال سنة من تاريخ الإستحقاق . ولكن دفع الزيادة في مقدار الضريبة لن يتم إلا بموافقة الشخص المكلف . وفي حالة عدم موافقته ، فإن التعديل في مبلغ الضريبة لن يطبق إلا بحكم من المحكمة . وفي كل الأحوال إذا مضى على تقديم التصريح النهائي مدة ١٢ شهرا دون إعتراض عليه من الادارة الضريبية ، فإن ذلك يعد بمثابة موافقة ضمنية على ما ورد فيه من بيانات ، حتى لو كان غير مقترن بشهادة من محاسب عام أو قانوني معترف به .

ثانيا: ضمانات التحصيل

وردت النصوص الموضحة لهذه الضمانات في المواد (١١)، (١٢)، (١٣)، (١٤) ، (١٥) من المرسوم . وقد تضمنت هذه النصوص ضمانات لصالح الشخص المكلف من ناحية ، وضمانات أخرى لصالح خزانة الحكومة من ناحية أخرى .

ومن مجمل نصوص هذه المواد ، نوضح فيما يلي هذين النوعين من الضمانات :

١- ضمانات مقررة لصالح الشخص المكلف :

(أ) ألزمت المادة (١١) مدير الادارة الضريبية بتسليم الشخص المكلف إيصالا عن كل دفعة من ضريبة الدخل يشهد على المبلغ المدفوع والسنة أو السنين التي يجري الدفع عنها . ولا شك أن ذلك يعتبر ضمانا لصالح الممول في مواجهة الادارة الضريبية إذا ما أعادت مطالبته بالمبالغ المدفوعة مرة أخرى ، أو إذا حدث نزاع بين الإدارة والشخص المكلف فيما يتعلق بحقيقة المدفوع وما لم يدفع بعد من مبلغ الضريبة المستحقة .

(ب) كفلت المادة (١٢) حماية التصريحات التي يتقدم بها الأشخاص المكلفون تشجيعا لهم على تقديم هذه التصريحات ودون خوف من إطلاع الغير عليها لأي سبب من الأسباب. وتأكيدا لهذه الحماية،قررت هذه المادة :

- سرية التصريحات المؤقتة والنهائية التي يتقدم بها الأشخاص المكلفون .
- عدم جواز فحص هذه التصريحات أو التفتيش عليها إلا بمعرفة مدير الادارة الضريبية أو موظفيها المختصين .
- قررت المادة (١٢) أيضا جزاءا ماليا يوقع على من يخالف هذه الأحكام المتعلقة بسرية التصريحات وفحصها ، حيث يلتزم المخالف بدفع غرامة لا تتجاوز (١٥٠٠) درهم . ويوقع هذا الجزاء كذلك على كل من يقوم من موظفي الادارة بالبوح أو بإفشاء أية بيانات من واقع التصريحات المقدمة من الأشخاص المكلفين ، إلا بموافقة من هؤلاء الأشخاص .

٢- ضمانات مقررة لصالح الخزانة الحكومية :

(أ) قررت المادة (١١) وقوع عبء تحصيل الضريبة على عاتق مدير الادارة الضريبية ، وكذلك إلزام هذا الأخير ببذل كل ما من شأنه حصول حكومة دبي على حقها في الضريبة من الأشخاص المكلفين الخاضعين لها .

(ب) أجاز المرسوم لمدير ضريبة الدخل وموظفيه أن يطلبوا التفتيش على قيود ودفاتر الشخص المكلف كلما كان ذلك ضروريا ولازما لحساب الضريبة المستحقة (م١٣) .

(ج) فرضت المادة (١٤) جزاءاً جنائيا ومدنيا يوقع على كل شخص يقترف الجرائم والمخالفات التالية وهو يعلم ذلك :

* تزييف قيود (بيانات) الشخص المكلف .
* إعطاء بيان كاذب يؤثر على أي تصريح أو شهادة مطلوبة أو تتعلق بتنفيذ هذا المرسوم .

والعقوبة المقررة لهذه المخالفات هي حبس المخالف مدة لا تتجاوز السنتين أو غرامة قدرها ١٠,٠٠٠ درهم ، أو كلتا العقوبتين معا (اي الحبس والغرامة) . كما قررت المادة ٣/٩ جزاءاً ماليا يتمثل في الالتزام بدفع ١٪ من مقدار الضريبة المستحقة يدفعه الشخص المكلف في حالة التقصير عن تقديم التصريح أو دفع ضريبة الدخل المستحقة في غير المواعيد المحددة قانونا ، ودون تقديم أسباب معقولة لهذا التقصير أو التأخير في الدفع .

(د) منع التحايل على سداد الضريبة التي تفرض على الأرباح الرأسمالية في حالة ما إذا قام شخص معنوي بنقل ملكية أصول إنتاجية أو أملاك إلى شخص آخر عن طريق إعادة تنظيم شركته بتقديم جزء منها كحصة عينية في شخص معنوي آخر . فرغم أن الأرباح المتحققة في هذه الحالة تكون غير منظورة ، إلا أن المرسوم قد اعتبر أن الشخص المعنوي (الناقل) قد تسلمها من المنقول إليه ، وبالتالي يتعين عليه سداد الضريبة المستحقة على هذه الأرباح . وقد قررت ذلك صراحة المادة ٣/٥) حيث نصت على

أنه : "في حالة إنتقال ملك أو حقوق في المصاريف المشار إليها في المادة ٤ (١) (هـ) من شخص مكلف إلى آخر كجزء من إعادة تنظيم هيئة معنوية فإن ثمن الملك أو المصروف الآخر الموجود في يد المنقول إليه يعتبر ذاته لأغراض الضريبة كما لو كان في يد الناقل لو لم يتم النقل ..." .

(هـ) رغم أن المرسوم لم يقرر حق إمتياز لحكومة دبي بالنسبة لمبلغ الضريبة المستحق (كضمانة هامة من ضمانات التحصيل) فإنه يمكن الرجوع في هذه الحالة إلى القواعد العامة الواردة في المادة رقم (١٥١٣) من قانون المعاملات المدنية الإتحادي رقم (٥) لسنة ١٩٨٥ والتي تنص على ما يأتي :

١- "للضرائب والرسوم والحقوق الأخرى من أي نوع كانت والمستحقة للحكومة إمتياز بالشروط المقررة في القوانين الصادرة بهذا الشأن" .

٢- وتستوفي هذه المستحقات من ثمن الأموال المثقلة بهذا الإمتياز في أي يد كانت قبل أي حق آخر ، ولو كان ممتازا أو مضمونا برهن عدا المصروفات القضائية .

(و) وأخيرا نصت المادة (١٥) على كيفية حل النزاع في المسائل الضريبية كضمان لحقوق طرفي العلاقة (الشخص المكلف والادارة الضريبية) ، وقد نصت هذه المادة على ما يلي :

١- "يجوز لأي طرف أن يحيل إلى المحاكم أي خلاف ينشأ بين المدير والشخص المكلف حول نصوص هذا المرسوم ، وذلك ما لم يوافق المدير والشخص المكلف على إحالة الخلاف إلى التحكيم ، وفي تلك الحالة يفصل فيه بالطريقة المتفق عليها" .

٢- "كل خلاف يتعلق بأي موضوع ناشئ عن أحكام هذا المرسوم يقع بين المدير والشخص المكلف المتعامل في الزيت المنتج بموجب أي إتفاق واقع بين الحاكم وشركة منتجة ، يفصل فيه بالطريقة المبينة في مثل هذا الإتفاق" .

الفصل الثاني

الضرائب الجمركية في دبي

تقديم :

الضريبة الجمركية هي تلك الفريضة المالية التي يلتزم المستورد أو المصدر لسلع معينة بدفعها طبقا لأحكام القانون الصادر بفرضها .

وطبقا لهذا التعريف يمكن التمييز بين نوعين من الضرائب الجمركية يشتمل عليهما النظام الجمركي في دولة من الدول هما : الضرائب على الصادرات والضرائب على الواردات . ويفرض النوع الأول على السلع عند إجتيازها لحدود الدولة إلى الخارج ، ويفرض النوع الثاني على السلع عند دخولها إلى الدولة قادمة من الخارج . ويطلق على مجموعة القواعد القانونية الصادرة عن السلطة التشريعية بشأن فرض الضرائب الجمركية ، والرسوم واجبة الأداء مقابل بعض الخدمات ، وتنظيم وإدارة الدوائر الجمركية ، إسم قانون الجمارك Customs Ordinance أو قانون التعريفة الجمركية .

وتعد الضرائب الجمركية أهم الضرائب المفروضة على استهلاك سلع معينة ، وأهم الضرائب غير المباشرة على الإطلاق [1] ، وهي ضرائب غير مباشرة لأنها تفرض بمناسبة حدوث واقعة معينة هي واقعة الإستيراد أو واقعة التصدير . كما أنها تعد ضرائب غير مباشرة لأن المستورد - في داخل الدولة أو في خارجها - غالبا ما ينجح في نقل عبئها على المستهلك النهائي للسلعة المستوردة عن طريق إضافة قيمة الضريبة الجمركية إلى سعر هذه السلعة ، وتعد كذلك أيضا لأنها في النهاية تعد ضريبة على الإنفاق .

وفي غالبية الدول النامية تشكل حصيلة الضرائب غير المباشرة النسبة الكبرى من الحصيلة الكلية للضرائب [2] . وبينما تبلغ نسبة حصيلة الضرائب المباشرة إلى جملة الحصيلة الضريبية ما يزيد على ٥٠٪ في معظم الدول الرأسمالية

---

(١) د. أحمد جامع ، علم المالية العامة ، مرجع سابق ، ص ٢١٥ .

(٢) خلال الفترة (١٩٥٥-١٩٧٠) انخفضت الأهمية النسبية للضرائب غير المباشرة في إجمالي الحصيلة الضريبية من ١٨,٤% إلى ٩,٨% في الولايات المتحدة الأمريكية ، ومن ٣٨,٨% إلى ٣٣,١% في كندا ، ومن ٤٣,٨% إلى ٤٢,٧% في هولندا ، وفي مصر (كمثال لإحدى الدول النامية) كانت هاتان النسبتان على التوالي ٧٣,٩% ، ٧١,٢% ، وخلال الفترة من ١٩٨١ إلى ١٩٨٧ لم تقل نسبة الضرائب غير المباشرة في إجمالي الحصيلة الضريبية عن ٦٢,٥% ، بينما لم تتعد نسبة الضرائب المباشرة إلى الإجمالي (في المتوسط) ٣٧,٥% . راجع في ذلك مؤلفنا ، الضرائب والتنمية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٠ ص٥٥ .

المتقدمة ، نجد هذه النسبة تدور حول ٢٠٪ في الدول النامية ، ويعني ذلك أن نسبة حصيلة الضرائب غير المباشرة في جملة الحصيلة الضريبية في الدول النامية تتراوح بين ٧٠٪ ، ٨٠٪ . [1]

وتلعب الضرائب الجمركية دوراً هاما في مجالات متنوعة ذات أهمية بالغة ، فبالاضافة إلى كونها مصدرا هاما من مصادر الإيرادات العامة ، فإنهاتؤثر في مدى حرية التجارة الخارجية أو تقييدها ، كما أنها تعتبر وسيلة لحماية الصناعات المحلية من المنافسة الخارجية ، ويمكن استخدامها أيضا كوسيلة لتدعيم العلاقات السياسية والاقتصادية والاجتماعية بين مجموعة من الدول ، كما يمكن استخدامها كأداة هامة للحفاظ على الصحة العامة وحماية التقاليد والآداب الإجتماعية والأمن العام الداخلي .

"إن إتساع حركة التجارة الدولية وترابط الأسواق العالمية مع بعضها البعض ، أكسب الجمارك أهمية كبيرة ، وجعل لها أهدافا متعددة تتجاوز في أبعادها الجوانب الاقتصادية الصرفة لتطال أهدافا أخرى ذات صلة مباشرة برفاهية المجتمعات وحمايتها من الظواهر الإجتماعية السلبية الضارة بأمنها واستقرارها . [2]

إن تحقيق هذه الأهداف المتعددة لا يتأتى من خلال فرض الضرائب الجمركية على كل ما يدخل إلى الدولة من سلع في حالة الإستيراد ، وكل ما يخرج منها في حالة التصدير (أي من خلال التطبيق المطلق لما يسمى بمبدأ عمومية التعريفة الجمركية) ، ولكنه يتحقق وعلى نحو أكثر فعالية - عن طريق تقرير بعض الإعفاءات من هذه الضرائب لاعتبارات موضوعية وشخصية وسياسية ، وكذلك عن طريق تطبيق بعض النظم الجمركية الخاصة تمثل في مجملها استثناء على هذا المبدأ ، ومن هذه النظم : التجارة العابرة (الترانزيت) ، ورد الضريبة ، والسماح المؤقت ، والمناطق الحرة .

---

(١) راجع : د. محمود عبدالفضيل ، د.محمد رضا العدل ، مبادئ المالية العامة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٨٢ ، ص٩٤ .

(٢) د. عبيد صقر بوست ، نحو دور جمركي أكثر فعالية ، في : "جمارك دبي ، التاريخ والأنشطة والإجراءات" ، صادر عن جمارك دبي ، ١٩٩٦ ، ص٨ .

ومعظم النظم الجمركية المعاصرة تطبق هذه الإستثناءات تحقيقا لأغراض متنوعة (مالية، اقتصادية، إجتماعية، سياسية) .

وفيما يتعلق بالضرائب الجمركيـة في دبـي ، وهـي موضـوع دراسـتنا في الفصل الحالي ، تجدر الإشارة إلى أن دبي قد برزت ، ومنذ زمن بعيد كأحد أهم المدن التجارية في منطقة الخليج ، ومركزا وسيطا لتبادل السلع ، حيث اكتسـبت أهميتها من كونها مجمعا للطرق بين الشرق والغرب لما لها من موقـع اسـتراتيجي جعلها ملتقى للتجارة البحرية والبرية في العصور الوسـطى ، بـين الهنـد والصـين وشرق افريقيا ، حيث كان التعامل التجاري في ذلك الحين يتـم بـاللؤلؤ والذهـب والعطور والبهارات والنحاس والحديـد في أسـواق دبـي المحليـة . وبذلـك كـانت المدينة في حالة استعداد تام لإنطلاقة حضارية قبل أن تعرف النفط بفترة طويلة .

وحتى العام ١٩٦٩م ، عندما تم إنتاج أول شحنة نفـط في دبـي ، كـانت الجمارك تجني أكبر جزء من الدخل الوطني لدبي [١] .

وقد عرفت الجمارك في دبي قديما باسم (الفرضة) ، وهـذه الكلمـة تعـني جميع الضرائب والرسوم الـتي تفـرض وتحصـل علـى السـلع المسـتوردة . ولفـترة طويلة من تاريخ هذه الدائرة ، تركزت معظم عمليـات الجمـارك في خـور دبـي ، وهو الميناء الطبيعي الذي حبا الله تعالى دبي به . [٢]

ويمكن إرجاع التنظيم الجمركي الحديث في دبي إلى إصدار قانون جمارك دبي في السادس عشر من شهر مـارس عـام ١٩٦٦ في عـهد المغفور لـه بـإذن الله الشيخ راشد بن سعيد آل مكتوم (حاكم دبي في ذلك الوقت) ، وهو القانون المنظـم لإدارة وتنظيم الموانئ والجمارك وتحصيل الرسوم الجمركية وغيرها علـى البضـائع المستوردة إلى دبي والمصدرة منها . وقد تضمن ذلك القانون تسعة فصـول ، إضافـة إلى جداول تفصيلية تتعلق بالبضاعة المقيدة والرسـوم الجمركيـة علـى الإسـتيراد ،

---

(١) في عام ١٩٦٠ بلغ حجم ميزانية إمارة دبي ٢٦٢,٥٠٠ جنيه استرليني (٣,٥٠٠,٠٠٠ روبية) ، وكان أهم مصادرها الرسوم الجمركية التي كان الحكام يفرضونها على الواردات ، كما كانت هذه الرسـوم تفرض ايضا على مرور الأشخاص من إمارة إلى أخرى من الإمارات السبع المكونة للإتحـاد اليـوم . راجع في ذلك :د.محمد عزيز : أنماط الإنفاق والإستثمار في أقطار الخليج العربي ، القـاهرة ١٩٧٩، ص٦٢ . مشار إليه عند د.محمد حافظ الرهوان ، مرجع سابق ، ص٩ .

(٢) راجع :جمارك دبي ، بوابة لؤلؤة الخليج ، من إصدارات مجلة لؤلؤة الخليج وجمارك دبي ، ١٩٩٧م .

وقائمة المواد المعفاة من الرسوم الجمركية ، ورسوم الخدمات التي تقدمها الموانئ الساحلية والخور .

ونتيجة للتطور المتلاحق في إمارة دبي ، فقد صدرت عدة تعديلات لهذا القانون ، وكان أولها في عام ١٩٧٠ ، ثم تبع ذلك تعديل آخر في عام ١٩٨٢ ، وكذلك في عام ١٩٨٣ ، وفي عام ١٩٩٤ صدر تحديد آخر للرسوم الجمركية أقره مدراء عامي جمارك الإمارات السبع في الدولة ليبدأ تطبيقها اعتبارا من أول أغسطس ١٩٩٤م على بعض السلع وإعفاء البعض الاخر منها .

وإستجابة لمتطلبات قرار صاحب السمو حاكم دبي بإنشاء المنطقة الحرة في ميناء جبل علي لتخزين البضائع الواردة لهذه المنطقة ، مع إعفاء هذه البضائع التي يتم التخليص عليها في ميناء جبل علي أو ميناء راشد من الرسوم الجمركية في حالة تخزينها بالمنطقة الحرة ، فقد صدر قانون المنطقة الحرة في ميناء جبل علي عام ١٩٨٠ ، وكذلك قانون منطقة التخزين المعفاة من الرسوم الجمركية في ميناء راشد عام ١٩٨٢ ، ثم صدر بعد ذلك المرسوم رقم (١) لسنة ١٩٨٥ بإنشاء سلطة المنطقة الحرة في ميناء جبل علي ، والقانون رقم (٢) لسنة ١٩٨٦ بشأن الأعمال في هذه المنطقة ، والمعاملة الضريبية للمشروعات العاملة بها .

وسوف تكون دراستنا لقانون جمارك دبي وتعديلاته ، وللنظام الجمركي والمعاملة الضريبية للبضائع والمشروعات العاملة بالمنطقة الحرة بجبل علي من خلال عدة موضوعات تتضمنها المباحث التالية :

المبحث الأول : طبيعة التعريفة الجمركية وأنواعها .

المبحث الثاني : سعر الضريبة الجمركية في دبي والواقعة المنشئة لها .

المبحث الثالث: السلع المحظورة والمقيدة الإستيراد .

المبحث الرابع: الإعفاءات المقررة من الضريبة الجمركية .

المبحث الخامس: النظم الضريبية الخاصة (التمي تمثل استثناءً على مبدأ عمومية الضريبة الجمركية) .

المبحث السادس: المعاملة الضريبية للبضائع والمشروعات في المنطقة الحرة بجبل علي .

المبحث السابع : تحصيل الضريبة الجمركية .

المبحث الأول
طبيعة التعريفة الجمركية وأنواعها

أولا: طبيعة التعريفة الجمركية : هل تعتبر رسماً أم ضريبة ؟

في مجال دراسة نظرية الإيرادات العامة ، يميز كتاب المالية العامة بين أنواع متعددة من هذه الإيرادات ، يختلف كل منها عن الآخر من حيث طبيعته وطريقة فرضه أو تقريره ، وكذلك من حيث تنظيمه الفني . وتتمثل هذه الإيرادات في : الضرائب والرسوم والقروض العامة ، والإصدار النقدي ، وإيرادات الدولة من الدومين الخاص [1] العقاري أو التجاري والصناعي والمالي .

وإذا كانت هذه الإيرادات جميعا تتشابه في بعض السمات (فهي جميعا مبالغ نقدية ، وتعتبر مصادر للإيرادات العامة ، وتستخدم لتغطية الإنفاق العام أو الحكومي ، ولتحقيق أغراض اقتصادية وإجتماعية أخرى) ، إلا أنها تختلف فيما بينها - كما ذكرنا حالاً - من حيث تنظيمها الفني ، وليس المجال هنا مناسبا لإستعراض أوجه الإختلاف بين كل منها والآخر ، وإنما ما يهمنا هو إيضاح وجوه التمييز بين الرسم والضريبة .

وترجع أهمية إظهار هذا التمييز بين هذين المصدرين من مصادر الإيرادات العامة إلى أن قانون جمارك دبي الصادر عام ١٩٦٦م وكذلك تعديلاته اللاحقة ، قد استخدم في كل أجزائه مصطلح "الرسوم الجمركية" ، ولم يرد به أي ذكر للفظ "الضريبة الجمركية" ، وكذلك بالنسبة للقانون رقم (٢) لسنة ١٩٨٦م بشأن الأعمال في المنطقة الحرة بميناء جبل علي ، فقد ورد ذكر "الرسوم الجمركية" وليس "الضرائب الجمركية " في جميع مواده التي تناولت هذه الضريبة .

وقد لاحظنا ذلك أيضا في كافة التعليمات الصادرة عن دائرة موانئ وجمارك دبي ، أو عن مجلس الجمارك للدولة .

---

(١) يقصد بهذا الدومين ممتلكات الدولة أو الإمارة أو الولاية غير المعدة للإستعمال العام ، كالأراضي الزراعية وغيرها من العقارات والمشروعات التجارية والصناعية والأوراق المالية ، وتستخدم من قبل هذه الأشخاص المعنوية العامة من أجل الحصول على إيرادات عامة .

كما أن قوانين الجمارك المصرية التي صدرت قبل عام ١٩٦٣م كانت تستخدم أيضا مصطلح "الرسوم الجمركية" . وتذهب بعض القوانين الجمركية في دول أخرى إلى استخدام مصطلح "التعريفة الجمركية" [١] .

والواقع أن هذه التسمية الأخيرة ليست صحيحة من الناحية الفنية ، ذلك لأن إصطلاح "التعريفة الجمركية" هو إصطلاح عام يقصد به قائمة الأسعار التي تحسب على أساسها قيمة الضرائب المستحقة ، ولا يقصد بها الضرائب الجمركية ذاتها كمصدر للإيرادات العامة للدولة أو الحكومة . [٢]

إن التمييز بين طبيعة الرسم والضريبة لا يرجع فقط إلى إختلاف كتابة لفظيهما في اللغة العربية أو في اللغات الأجنبية (في اللغة الانجليزية : تكتب الرسوم الجمركية : Customs duties ، بينما تكتب الضرائب : tax . وفي اللغة الفرنسية تكتب الأولى : droits de douane ، بينما تكتب الثانية : les impots)[٣] وإنما يرجع التمييز بينهما أيضا إلى اختلافات موضوعية نوضحها فيما يلي :

١- صحيح أن كلا من الرسم والضريبة يدفع جبرا ، إلا أن الاجبار في الرسم قد يكون إجبارا قانونيا ومعنويا في ذات الوقت [٤] ، ولكنه غالبا ما يكون إكراها معنويا ، أما الإجبار في الضريبة فهو دائما إكراها قانونيا .

ويعني ذلك أن الممول في حالة الضريبة لا تتحقق له فرصة المقارنة بين النفع المترتب على دفعها من ناحية ، والمبلغ المدفوع منه (كضريبة) من ناحية أخرى .

٢- الرسم يُدفع مقابل حصول دافعه على خدمة معينة تحقق له نفعا خاصا يرتبط بالنفع العام في المجتمع ، أما الضريبة فإنها تدفع ، ليس مقابل خدمة معينة خاصة بدافعها ، بل مشاركة منه في تحمل الأعباء العامة .

---

(١) د. حسن عواضه ، المالية العامة ، بيروت ، ١٩٨٣ ، ص ٧٢٣ .

(٢) ولا شك أن قائمة الأسعار في مطعم أو متجر ، وإن عبرت عن تحديد لقيمة ما يدفع ، إلا أنها لا تعبر عن مضمون أو طبيعة المأكولات في المطعم أو البضائع في المتجر .

(٣) وتأكيدا لذلك ، فإن إصطلاح "الضريبة عند المنبع" مثلا يكتب في اللغة الانجليزية Tax at Source وفي اللغة الفرنسية : impot à la source راجع في ذلك مثلا :
El-Assioty : Banking and Financial Dictionary , Cairo , Egypt, 1988,P.621 .

(٤) ويتحقق ذلك إذا ما كان الفرد مجبرا على تلقي خدمة معينة ، ومجبرا أيضا على دفع الرسم المفروض على أدائها ، (كما في حالة التعليم الإلزامي ، والتطعيم الإجباري ضد فرض معين) .

وعلى هذا الأساس تختلف الرسوم التي يدفعها المستورد مقابل الشحن أو التسليم أو التخليص أو الأرضية أو التخزين ...الخ ، عن الضريبة الجمركية التي يلتزم بدفعها لمجرد حدوث واقعة الإستيراد أو التصدير . إن المبالغ المدفوعة في الحالة الأولى ، يحصل الدافع مقابلها على خدمات متنوعة ، أما مبلغ الضريبة على الإستيراد أو التصدير ، فليس سوى مساهمة من المستورد أو المصدر في تكاليف الأعباء العامة .

٣- الغرض الأساسي من فرض الرسم يتمثل في حصول الحكومة على إيرادات للخزانة العامة تواجه بها جزءاً من النفقات العامة (الغرض المالي) ، أما الضريبة فإغراضها متعددة (إقتصادية وإجتماعية) بالإضافة إلى الغرض المالي .

٤- غالبا ما يفرض الرسم بناء على قانون (اي أن أداة فرضه وتنظيمه قد تكون لائحة أو قرار إداري ، حيث يخول القانون بعض الهيئات العامة المحلية حق إصدار الرسوم) ، أما الضريبة ، فإن فرضها لا يتم إلا بقانون يصدر عن السلطة التشريعية المختصة .

٥- يمكن عند تحديد قيمة الرسم ، أن تراعي الجهة الادارية التي أصدرته مدى التناسب بين هذه القيمة من ناحية ، وتكلفة أداء الخدمة المقابلة له من ناحية أخرى ، بينما لا يراعى هذا التناسب - بل أنه ليس محل اعتبار - في حالة فرض الضرائب وتحديد قيمتها .

٦- يشهد العصر الحديث - وفي كثير من التشريعات الضريبية - تضاؤلا في أهمية الرسوم كمورد للإيرادات العامة ، بينما - على العكس من ذلك - تتزايد أهمية الضرائب كمورد لهذه الإيرادات .

لكل هذه الأسباب ، فإن ما يطلق عليه "رسوم جمركية" في قانون جمارك دبي يعتبر في واقع الأمر "ضرائب" حقيقية بالمعنى الفني للكلمة .

ولعل ما يؤكد ذلك أن المشرع في تعريفه لقانون جمارك دبي لسنة ١٩٦٦ قد عرفه بأنه "هو القانون الذي يضع النصوص لإدارة وتنظيم الميناء والجمارك

وتحصيل الرسوم الجمركيـة وغيرهـا مـن رسـوم الميناء والجمارك على البضائع المستوردة لدبي والمصدرة منها" .

إن هذه المغايرة التي يقرها المشـرع بـين مـا أسمـاه "بالرسـوم الجمركيـة" وغيرها من الرسوم الأخرى " ، تعني إختلاف طبيعـة الأولى عـن الثانيـة . ورغـم ذلك ، وكما سبق أن أشرنا - لم يرد لفظ "الضرائـب الجمركيـة" في هـذا القـانون وتعديلاته ، بل ورد فقط إصطلاح "الرسوم الجمركية" .

وفي مصر مثلا - وكما سبق أن أشرنا - ظل اصطلاح "الرسوم الجمركيـة" موجودا في القوانين الجمركية السابقة على عام ١٩٦٣ ، حيث نص المشرع -بعد ذلك - صراحة على أن المبالغ التي تحصلها الدولة عن كل سلعة تفرغ بأراضيـها (في حالة الإستيراد) أو تخرج من أراضيها (في حالة التصدير) تعتـبر ضريبـة جمركية .[١]

والواقع أن هذا المسلك الصحيـح ، قـد اتبعـه المشـرع الإتحـادي في دولـة الإمارات العربية المتحدة ، عندمـا أطلـق المصطلـح الصحيـح علـى المبـالغ واجبـة السداد لخزينة الإتحاد عند إستيراد التبغ أو مشـتقاته ، حيـث أسماهـا "ضريبـة التبغ الإتحادية" وتم فرضها بالقانون الإتحادي رقم ١١ لسنة ١٩٨١ ، ويستحسن أن يسلك القانون الجمركي المحلي في دبي ذات المسلك ، حتى يتفـق الإصطـلاح مـع الإعتبـارات الفنيـة للتنظيـم الضريـبي ، ومـع منطـق التمييـز بـين الرسـوم والضرائب [٢]

كما أنه لا يمكن تبرير التسمية الحالية بإنخفـاض السـعر المقـرر للتعريفـة الجمريكة (٤٪) ، فإنخفاض السعر أو إرتفاعه لا يغير من طبيعة الأشياء .

---

(١) وهذا ما سبق أن قررته محكمة النقض المصرية في حكمها الصادر بتـاريخ ١٩٥١/٥/٣١م مـن أن الرسوم الجمركية ليست إلا ضريبة لا ترتكن في أساسها على رباط عقدي بين مصلحـة الجمـارك والتاجر ، وإنما تحددها القوانين التي تفرضها" - راجع : مجلة المحاماة ، عدد يناير ١٩٥٣م ، السنة ٣٣ ، ص ٦٤٨ .

(٢) من غير المنطقي أن يتم تعريف الرسوم الجمركية بأنها ضريبة تفرضها الدولة على السـلع الـتي يتـم إستيرادها أو تصديرها ، راجع هذا التعريف مثلا عند : محمد جاسم إبراهيم : الواقع الجمركي بـين السياسة التجارية والنظرية العلمية ، في مجلة المنافذ ، التي تصدرها دائرة جمارك دبي ، عدد خـاص ، ديسمبر ١٩٩٦ يناير ١٩٩٧م ، ص ١٠ .

ثانيا: أنواع التعريفة الجمركية (الضرائب الجمركية) :

في مجال تحديد الأسعار التي تفرض بها الضرائب الجمركية على قوائم السلع المختلفة المستوردة أو المصدرة (التعريفة الجمركية) ، يمكن التمييز بين نوعين من الأسعار ، وبالتالي بين نوعين من الضرائب الجمركية :

النوع الأول : السعر القيمي ، وتسمى الضريبة المفروضة على أساسه بالضريبة القيمية Advalorem tax ، حيث تفرض الضريبة على أساس نسبة مئوية معينة من قيمة السلع المصدرة أو المستوردة ، كما هو الحال الآن في قانون جمارك إمارة دبي والإمارات الأخرى ، حيث تفرض دوائرها الجمركية نسبة ٤٪ من قيمة السلع المستوردة غير المعفاة وغير المحظور إستيرادها .

النوع الثاني : السعر النوعي الثابت ، وتسمى الضريبة المفروضة على أساسه بالضريبة النوعية Specific or fixed tax ، حيث تفرض الضريبة في شكل مبلغ معين على وحدة من وحدات السلعة سواء كانت هذه الوحدة وحدة قياس (كالمتر مثلا) أو وزن (كالكيلو جرام أو الطن مثلا) أو حجم (سنتيمترات أو أمتار مكعبة مثلا) أو عدد . ومثالها أن تفرض ضريبة استيراد قدرها درهمان على كل متر من المنسوجات القطنية ، أو ضريبة قدرها ٥٠ درهما على كل بوصة من التليفزيونات ، أو ضريبة قدرها ١٠٠ درهم على كل طن من البطاطا .

وتمتاز **الضريبة القيمية** بالبساطة والوضوح ، وبأن حصيلتها مرنة لأنها تتغير بتغير قيمة السلعة الخاضعة لها فترتفع بإرتفاعها وتنخفض بإنخفاضها ، ولهذا فإن حصيلة هذه الضريبة ترتفع في أوقات التضخم تبعا لإرتفاع أسعار السلع الخاضعة لها ، كما أنها تمتاز بتحقيقها للعدالة ، إذا ما تغيرت نسبتها للتفرقة في المعاملة بين السلع المتحدة في النوع والمختلفة في القيمة (كالساعات مثلا) ، إذ يدفع عن الأصناف ذات القيمة المرتفعة ضريبة أكبر من الأصناف ذات القيمة المنخفضة من نفس النوع .

إلا أنه يعيب هذه الضريبة إرتفاع نفقات التحصيل ، ذلك لأن تحصيلها يستلزم استخدام عدد كبير من الخبراء والمثمنين لتقدير حقيقة قيمة السلع

الخاضعة للضريبة . كما أن المستوردين قد يعمدون إلى إعلان قيمة للسلع المستوردة أقل من قيمتها الحقيقية رغبة في التهرب من الضريبة .[1]

وفيما يتعلق بالضريبة النوعية ، فإنها تمتاز بسهولة التحصيل ، وبساطة التطبيق ، إلا أنها لا تحقق العدالة ، ذلك لأن عبأها أو سعرها يكون أثقل بالنسبة للأصناف الرخيصة منه بالنسبة للأصناف الغالية من نفس السلعة [2] .

وإذا كان في الإمكان تلافي هذا العيب بتقسيم السلعة الواحدة إلى أقسام متعددة بحسب قيمة كل صنف منها ، مع فرض ضريبة مغايرة لكل صنف ، والتصاعد بالضريبة كلما زادت قيمة الصنف ، فإن ذلك يؤدي إلى ضياع ما تتميز به الضريبة النوعية من سهولة التحصيل ، ويحولها في النهاية إلى ضريبة قيمية .

وكذلك يعيب هذه الضريبة ثبات الحصيلة رغم تغير قيمة السلع الخاضعة لها مما يستلزم إعادة النظر في مقدارها من وقت لآخر ، وتغييرها بتغير قيمة هذه السلع ، وخاصة في أوقات التضخم وإنخفاض قيمة النقود .

وفي محاولة لتجنب عيوب كل من الضريبتين ، والأخذ في ذات الوقت بمزاياهما معا ، فإن كثيرا من التشريعات الجمركية تأخذ بالنوعين معا ، أي بالنظام القيمي والنوعي الثابت Combined Basis ، وذلك حسب طبيعة وأنواع السلع المستوردة أو المصدرة وقيمتها .[3]

---

(1) ولذلك قد تضطر إدارة الجمارك أحيانا - رغبة في حسم النزاع حول قيمة السلعة - إلى تحصيل مقدار الضريبة عينا ، ففي حالة فرض ضريبة مقدارها ١٠% على الساعات المستوردة ، تأخذ الإدارة عشر (ساعات) أي عشر وحدات عن كل مائة وحدة مستوردة في مقابل الضريبة ، ثم تتولى بعد ذلك بيعها بالمزاد لتحصل على مقدار الضريبة نقدا .

(2) فمثلا في حالة فرض ضريبة نوعية مقدارها ١٠ فلسات على كل متر من المنسوجات القطنية المستوردة فإن نسبة هذا السعر تكون ٥٠% بالنسبة للمتر الذي قيمته ٢٠ فلسا ، ١٠% فقط بالنسبة للمتر الذي قيمته ١٠٠ فلس ، أي أن العبء يكون أكبر في الحالة الأولى عن الحالة الثانية رغم ارتفاع قيمة الأقمشة في الحالة الثانية .

(3) في النظام الجمركي المصري مثلا ، تطبق كلتا الضريبتين القيمية والنوعية طبقا لأنواع السلع المستوردة وقيمتها ، حيث تفرض الضريبة القيمية بأسعار تتراوح بين ٧٠% و ٢٠٠% على السيارات المستوردة كما تفرض الضريبة النوعية على سلع أخرى كالتليفزيونات (بالبوصة) ، والثلاجات (بالوحدة) وطبقا للنوع والقيمة) .

وكما سبق أن ذكرنا حالا ، يأخذ قانون جمارك دبي بنظام الضريبة القيمية وذات السعر المنخفض (٤٪) بصفة عامة على معظم السلع المستوردة (السعر العام) ، إلا أن هناك أسعارا قيمية أخرى أكثر إرتفاعا من هذا السعر على بعض الواردات الخاصة (السعر الخاص) [1] ، وسنتناول ذلك بشيء من التفصيل في المبحث التالي .

المبحث الثاني
سعر الضريبة الجمركية في دبي والواقعة المنشئة لها

أولا: سعر الضريبة الجمركية

قبل أن نبدأ في إيضاح هذا السعر والتطور الذي طرأ عليه وإنقسامه إلى سعرين أحدهما عام والاخر خاص ببعض السلع المستوردة دون غيرها ، نود أن نلفت نظر القارئ إلى أننا سنستخدم إصطلاح "الضريبة الجمركية" للتعبير عن إصطلاح "الرسوم الجمركية" الذي ورد في قانون جمارك دبي لعام ١٩٦٦ والتعديلات اللاحقة له ، وذلك إستنادا للأسباب التي عرضناها في المبحث السابق عند تناولنا لموضوع طبيعة "التعريفة الجمركية" .

١- السعر العام :

في الفصل الثالث من قانون الجمارك لعام ١٩٦٦ والمتعلق ببيان الرسوم الجمركية "الضرائب الجمركية" وجبايتها والإعفاء منها ، نصت المادة (٧) من هذا القانون على أنه "تدفع الرسوم الجمركية للجمارك عن جميع البضائع المستوردة لدبي أو المصدرة منها بموجب الجدول (ب) لهذا القانون ، على أن تراعى نصوص الاعفاءات المقررة في الجدول (ج) لهذا القانون" .

---

(١) حيث يطبق هذا السعر الخاص المرتفع على بعض السلع المستوردة مثل الدخان ، والمشروبات الكحولية .

وبالرجوع إلى الجدول (ب) نجد ما يلي :

(أ) **الرسوم على الإستيراد :**

تفرض الرسوم الجمركية بمعدل ٤٪ على جميع البضائع ، على القيمة سيف (تكلفة وتأمين وشحن) دبي : باستثناء الساعات المصنوعة من الذهب الخالص والمجوهرات المصاغة من المعادن الثمينة والأحجار الكريمة وشبه الكريمة ، وكذلك الأحجار شبه الكريمة الغير مصاغة محليا حيث تفرض عليها رسوم جمركية بمعدل ١٪ . وتحسب عادة قيمة سيف بالرجوع إلى الفواتير التجارية الصادرة بموجب شحنة البضائع المعنية ، لكن مدير الجمارك غير مقيد بقبول هذه القيمة ، ويمكنه تقدير قيمة البضائع باعتبارها قيمة نهائية لغرض فرض الرسوم الجمركية" .

(ب) العبور : لا تفرض رسوم .

(ج) التصدير : لا تفرض رسوم .

ويتضح من ذلك أن المشرع بعد أن قرر المبدأ العام للتعريفة الجمركية في المادة السابقة (اي فرض الضرائب الجمركية على الاستيراد والتصدير) [1] ، عاد في الجدول (ب) ليقرر :

(١) لا ضرائب جمركية على الصادرات من دبي .

(٢) لا ضرائب على البضائع العابرة (الترانزيت) .

(٣) التمييز بين سعرين أحدهما عام (يفرض على جميع البضائع المستوردة إلى دبي باستثناء ما يعفى منها) مقداره ٤٪ من القيمة الكلية للبضائع المستوردة (أي ثمن الشراء + قيمة الشحن + قيمة التأمين) [2] . والثاني هو سعر خاص يفرض على أنواع معينة من الواردات ومقداره ١٪ يطبق على قيمة كل من : الساعات المصنوعة من الذهب الخالص ،

---

(١) باستثناء البضائع المعفاة طبقا للقانون .

(٢) وهي ما تسمى بالقيمة (سيف) ، وهذه الكلمة هي إختصار للعبارة الانجليزية ذات الكلمات الثلاثة :
(C.I.F) Cost + insurance + Forwarding

- وهي تختلف عن القيمة (فوب) أي التسليم على ظهر المركب (أي ثمن البضاعة فقط) وتكتب بالانجليزية (F.O.B) Forwarding On Board .

والمجوهرات المصاغة من المعادن النفيسة ، والأحجار الكريمة ، وشبه الكريمة ، والأحجار شبه الكريمة الغير مصاغة محليا .

ظل هذا السعر العام مطبقا حتى عام ١٩٨٢ [1] ، حيث صدر القانون رقم (٢) لسنة ١٩٨٢م بتاريخ ١٩٨٢/٤/١١ لينص في مادته الأولى على :

(أ) تستوفى الرسوم الجمركية على كافة البضائع المستوردة إلى دبي عن طريق البر أو البحر أو الجو بمعدل ١٪ (واحد في المائة) من قيمة البضاعة سيف – دبي" .

(ب) لا تشمل أحكام الفقرة السابقة البضائع المستثناه من الرسوم الجمركية بموجب القانون الأصلي .

- في ٦ نوفمبر ١٩٨٣م صدر القانون رقم (١) لسنة ١٩٨٣م ليقرر إعادة السعر العام للضريبة الجمركية إلى ما كان عليه في ظل القانون الأصلي لعام ١٩٦٦ حيث قررت المادة الأولى من هذا القانون (قانون رقم (١) لسنة ١٩٨٣م) : "تستوفي الرسوم الجمركية على كافة البضائع المستوردة إلى إمارة دبي عن طريق البر أو البحر أو الجو بمعدل ٤٪ (اربعة في المائة) من قيمة البضاعة سيف – دبي" مع عدم تطبيق ذلك السعر على البضائع المستثناة (اي المعفاة) بموجب القانون الأصلي أو أي قانون آخر .

- في ٢٦ يونيو ١٩٩٤م ، ورغبة في توحيد سعر الضريبة الجمركية المطبق على مستوى دولة الإمارات العربية المتحدة ، وبناء على أوامر أصحاب السمو حكام الإمارات ، صدر إعلان الجمارك رقم ٩٤/٣٢٠ ، ليقرر ما انتهى إليه مدراء عامي جمارك أبوظبي ودبي والشارقة وعجمان وأم القيوين ورأس الخيمة والفجيرة في إجتماعهم الذي عقد يوم الأحد الموافق ٨ مايو ١٩٩٤ بمقر وزارة الاقتصاد والتجارة في دبي ، وذلك إعتبارا من أول أغسطس ١٩٩٤ ، وهو ما يلي :

---

(١) قبل عام ١٩٦٦ وخلال الفترة من ١٩٥٠ إلى ١٩٦٦ (تاريخ صدور قانون جمارك دبي) ، كان السعر العام للضريبة الجمركية المطبق في دبي هو ٤,٥٠% من قيمة البضاعة عند تفريغها من السفينة ، إلا أن هذا السعر قد تم رفعه ليصبح ٤,٦٣% في عام ١٩٥٥ ، راجع : جمارك دبي : التاريخ والأنشطة والإجراءات ، مرجع سابق ، ص١٣ .

١- سوف يجري تحصيل رسوم جمركية بمعدل ٤٪ على قيمة البضاعة المرسمة (سيف) الإمارات بالكامل (قيمة وتأمين وشحن) .

٢- تعفى من الرسوم الجمركية البضائع المدرجة بجدول الإعفاءات الصادر عن مجلس جمارك دولة الإمارات العربية المتحدة .

٣- أن هذا الإعلان يلغي جميع الإعلانات السابقة الخاصة بالرسوم الجمركية ، ويعدل الجزء الأول والثاني والثالث من الجدول (ج) لقانون جمارك دبي لسنة ١٩٦٦م .

نخلص مما تقدم إلى أن السعر العام الموحد لكل إمارات الدولة ، والمطبق حاليا ومن أول أغسطس ١٩٩٤ بالنسبة للضريبة الجمركية هو ٤٪ على القيمة سيف للبضائع المستوردة ، وأنه لا ضرائب جمركية على الصادرات من دبي ، وأن هذا السعر لا يطبق على البضائع الواردة للمناطق الحرة ، كما أنه لا يطبق على البضائع المعفاة والمصرح عنها بموجب تطبيق قائمة المواد المعفاة والموحدة الصادرة عن مجلس الجمارك بالدولة [1] . وفيما يتعلق ببضائع العبور ، فإنها تستثنى من الضرائب الجمركية ، إلا أنه يجوز لمدير عام الموانئ والجمارك أن يستوفي تأمينا نقديا أو ضمانا مصرفيا كتأمين من صاحب البضاعة ، يرد له بعد إعادة تصدير بضاعته خارج دولة الإمارات العربية المتحدة ، وذلك طبقا للمادة رقم (٢) من القانون رقم (٢) لسنة ١٩٨٢ الصادر بتعديل قانون الجمارك لسنة ١٩٦٦م .

٢- السعر الخاص :

وهذا السعر – وكما سبق أن أشرنا – يطبق على بعض الواردات المحددة وغالبا ما تحدده الإعلانات الصادرة عن الجمارك ، أو القوانين الاتحادية أو المحلية . وعلى هذه الواردات ذات السعر الخاص يمكن ملاحظة ما يأتي :

---

(١) صدرت هذه القائمة عن مجلس الجمارك بدولة الإمارات العربية المتحدة في عام ١٩٩٤م ، وقد تضمنت ثلاثة أجزاء اشتملت على :
١- مواد معفاة بسبب مكانة المستورد .
٢- مواد معفاة لأسباب خاصة .
٣- سلع تجارية معفاة (١٩ نوع من السلع) وقد أرفق بهذا الجزء من السلع المعفاة مذكرة تفسيرية لإيضاح تفصيلاتها . وسنوضح هذه الإعفاءات بشيء من التفصيل فيما بعد .

(١) لم تعد الواردات من الذهب الخالص والمجوهرات المصاغة من المعادن النفيسة والأحجار الكريمة وشبه الكريمة الغير مصاغة محليا ، من الواردات التي يفرض عليها سعر خاص ، ذلك أن إعلان الجمارك رقم ٩٤/٣٢٠ – الذي أشرنا إليه – لم ينص على إستثنائها من تطبيق السعر العام .[1]

(٢) ضريبة التبغ الإتحادية وفقا للقانون افتحادي رقم (١١) لسنة ١٩٨١م ، فرضت بسعر خاص مقداره ٣٠٪ من ثمن إستيراد السلعة محسوبا على أساس تسليمها في ميناء الوصول بدولة الإمارات العربية المتحدة . وقد سبق أن أشرنا ونحن بصدد دراسة هذه الضريبة في الباب الأول من هذا المؤلف إلى أن هذا السعر قد تم رفعه إلى ٥٠٪ بمقتضى القانون الإتحادي رقم (١٢) لسنة ١٩٩٤م ، ويعتبر هذا السّعر سعرا جمركيا خاصا .

(٣) الضريبة الجمركية المفروضة على المشروبات الروحية ، وقد تقررت هذه الضريبة بمقتضى إعلان الجمارك رقم ١٩٩٤/٢٢٣م بتاريخ ١٩٩٤/٧/١١م حيث قرر أنه "بناء على أمر صاحب السمو حاكم دبي ، فقد تقرر إعتبارا من أول أغسطس ١٩٩٤م إخضاع جميع الواردات من المشروبات الروحية لرسوم جمركية بواقع ٢٥٪ من قيمتها "سيف" . ويلغي هذا الإعلان جميع الإعلانات الجمركية السابقة الصادرة بإعفاء المشروبات الروحية من الرسوم الجمركية" . ويعتبر هذا السعر أيضا سعرا جمركيا خاصا .

---

(١) كما أن إعلان الجمارك رقم ٨١/٤٩٧ والصادر بتاريخ ١٩٨١/٦/١٣ قد نص على إستيفاء الرسوم الجمركية من تاريخه حسب المعدل العادي (اي ٤%) على جميع المجوهرات التي تدخل دبي حتى ولو كان الذهب المصاغ قد أرسل في الأصل من دبي . ويلاحظ أن إعلان الجمارك رقم ٨٣/١٣٠٦ قد أعفى العملة الذهبية المسكوكة فقط من الرسوم الجمركية ، وقد صدر إعلان الجمارك رقم ١٩٩٤/٣١٥ بتاريخ ١٩٩٤/٤/٢٣ ، مؤكدا أن المسكوكات الذهبية المعفاة من الرسوم الجمركية يقصد بها فقط المسكوكات المدرجة كعملة قانونية في بلد سلطة الإصدار . ونضيف أخيرا إلى أن إعلان الجمارك رقم ١٩٩٤/٣١٢ الصادر في ١٩٩٤/١٢/١٩ قد قرر أنه إعتبارا من ١٩٩٤/٢/١٩م سيتم تخليص المجوهرات الذهبية المستوردة إلى دبي ، سواء كان بنية إعادة تصديرها أم لا ، وذلك فقط لدى دفع الرسوم الجمركية .

ثانيا: الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية

إن مجرد وصول البضاعة المستوردة إلى ميناء الوصول بالدائرة الجمركية لا يكفي في حد ذاته لتحقق الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية ، أي لوقوع الإلتزام بدفع الضريبة المقررة على عاتق المستورد أو وكيله . إن الواقعة المنشئة لهذا الإلتزام هي واقعة الإفراج عن البضائع المستوردة (أو المصدرة) ، أي واقعة دخولها داخل حدود الدولة وتخصيصها للإستعمال أو للإستهلاك في حالة الإستيراد ، أو خروجها من حدود الدولة بصفة نهائية للإستعمال أو الإستهلاك في العالم الخارجي (في حالة التصدير) .

وفي حالة الإستيراد (وهي الحالة التي توجب فرض الضريبة الجمركية طبقا لقانون جمارك دبي ، حيث لا تفرض ضرائب جمركية على الصادرات كما سبق أن أشرنا) ، فإن الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية هي واقعة الإفراج النهائي عن البضائع المستوردة (غير المعفاة) تمهيدا لتخصيصها للإستهلاك أو الإستعمال النهائي داخل دبي .

أما مجرد وصول البضائع إلى الدائرة الجمركية ، فإنه لا يعد كافيا لفرض الضريبة الجمركية ، وذلك لأن هذه البضائع قد تكون بضائع عابرة ، أو بضائع معفاة من الضريبة طبقا للقانون ، أو قد يسفر تفتيش البضائع عن عدم صلاحيتها أو أنها محظور دخولها ، كما أن البضائع المصرح بدخولها إلى المنطقة الحرة بموجب "بيان البضائع الواردة إلى المنطقة الحرة" لا تخضع لفحص وتدقيق من قبل دائرة الجمارك (التفتيش الجمركي) ، لأن هذه المنطقة تقع خارج نطاق عمل دائرة جمارك دبي [1] . لكن في حالة توريد هذه البضائع لاحقا إلى داخل أراضي دولة الإمارات العربية المتحدة ، فإن الضريبة الجمركية تكون واجبة التطبيق طبقا للقوانين المرعية .

وبناء على ما تقدم ، فإن واقعة البيع والشراء داخل الدائرة الجمركية ليست واقعة منشئة للضريبة الجمركية سواء كان من صدر منه التصرف يتمتع بالإعفاء من هذه الضريبة أو لا يتمتع ، ذلك لأن البضائع تعتبر بالمعنى الجمركي خارج حدود الدولة (أو الإمارة) طالما لم تسحب من مكان إيداعها للتصرف فيها

(1) جمارك دبي : التاريخ والأنشطة والإجراءات ، مرجع سابق ، ص ٤٦ .

داخل البلاد ، إذ قد يعاد تصديرها إلى الخارج قبل إدخالها البلاد ، فلا تستحق عنها ضرائب جمركية ، وإنما تعتبر البضاعة أنها قد دخلت حدود الدولة (أو الإمارة) وتستحق عنها الضرائب الجمركية عند الإفراج عنها لتخصيصها للإستعمال أو للإستهلاك الداخلي" . [1]

ولعل مما يؤكد ما سبق أن المادة (١٩) من قانون جمارك دبي لعام ١٩٦٦ قد نصت في فقرتها الأولى على أنه "لا تتحمل الجمارك أية مسئولية بالمرة عن أية بضائع أفرغت من أي مركب أو أحضرت للعقارات التابعة لها ، ما لم تستلمها الجمارك ، وتصدر وصلا رسميا بها لقائد المركب ، أو لوكيله أو لمتعهدي النقل بالأجر أو للشخص الذي نقل البضائع للمحلات التابعة لها " .

ومعنى هذه الفقرة ، عدم وجود أية علاقة بين الدائرة الجمركية والبضاعة المستوردة لمجرد وصول هذه البضاعة إلى الدائرة الجمركية .

وإذا تحققت الواقعة المنشئة للضريبة -- طبقا للإيضاح السابق – وبالتالي أصبح المستورد ملتزما بدفع الضريبة الجمركية المقررة ، فهل يظل التزامه بالدفع قائما إلى ما لا نهاية ؟ أم أن الالتزام بسداد الضريبة الجمركية كلها أو بعضها يسقط بمضي مدة معينة ؟

للإجابة عن هذا التساؤل يمكن أن نميز بين حالتين :

الحالة الأولى :

حالة عدم إستلام المستورد للبضاعة بعد تقدير قيمة الضريبة المستحقة ، وهنا نصت المادة (٢٤) [2] في فقرتها الأولى على أنه "إذا لم تسحب البضائع وتدفع الرسوم الجمركية والرسوم الأخرى المستحقة عنها خلال سنة واحدة من تاريخ استلامها من قبل الجمارك ، فعلى المدير بيعها بالمزاد العلني" . [3]

---

(١) نقض مصري رقم ١١١ بتاريخ ١٩٦٢/٥/٣١م المكتب الفني لمحكمة النقض المصرية ، السنة ١٣ ص ٧٤٩ ، مشار إليه عند : د.محمد حافظ الرهوان ، الضرائب والرسوم ، مرجع سابق ، ص ٢١٩ .

(٢) من قانون جمارك دبي لعام ١٩٦٦ ، راجع ذلك في الطبعة التي أصدرتها حكومة دبي (دائرة الموانئ والجمارك) في عام ١٩٨٨ ، ص١٩ .

(٣) عدلت المدة إلى ستة شهور بمقتضى إعلان الجمارك رقم ١٩ بتاريخ ١٩٧٦/١٢/٢٣م .

الحالة الثانية :

حالة السماح للمستورد بإستلام البضائع مع تعهده بدفع الضريبة المستحقة في وقت لاحق : وفي هذه الحالة لم يرد نص في قانون جمارك دبي يحدد المدة التي يسقط بعدها حق الجمارك في المطالبة بالضريبة .

وبالرجوع إلى القواعد العامة ، نجد أن المادة (٤٧٥) من قانون المعاملات المدنية لدولة الإمارات العربية المتحدة ، تنص على الحالة العكسية (وهي حالة سقوط حق الفرد في مطالبة الحكومة بمستحقاته المالية لديها بعد مضي خمس سنوات من تاريخ الاستحقاق أو الدفع) ، أما بالنسبة لحق الحكومة أو دائرة الجمارك في مطالبة الممول بسداد ما عليه من الضرائب الجمركية ، فإنه لم يرد بشأنه نص أيضا في القانون الإتحادي للمعاملات المدنية .

ويمكن في هذه الحالة لدائرة الجمارك - وهذا مجرد رأي لنا - أن تطالب المستورد بسداد الضريبة المستحقة قبل مرور خمس سنوات من تاريخ الإستحقاق (أي استحقاق الضريبة لصالح الدائرة الجمركية) ، وهي ذات المدة التي قررها القانون المدني الإتحادي لسقوط حق الممول في مطالبته للحكومة بما دفعه بغير حق .

ونظرا لأهمية وجود نص في القانون الإتحادي أو المحلي لعلاج هذه الحالة ، فإننا نفضل أن يتحقق ذلك من أجل حث الحكومة على المطالبة بحقها من ناحية ، وتحقيق الاستقرار في المعاملات والحياة الاقتصادية والاجتماعية للأفراد في المجتمع من ناحية أخرى .

المبحث الثالث
السلع (البضائع) المحظورة والمقيدة الإستيراد

إذا كان الأصل هو أن كل البضائع يجوز إستيرادها إلى دبي وسداد الضرائب الجمركية المستحقة عنها ، إلا أن قانون جمارك دبي لعام ١٩٦٦ قد أورد في الفصل الثاني تحديدا للبضائع المحظور استيرادها من ناحية ، وتلك التي يقيد استيرادها أو تصديرها من ناحية أخرى .

وقد ورد هذا التحديد في المواد (٣) ، (٤) ، (٥) ، (٦) من هذا القانون ، بالإضافة إلى ما أضيف بعد ذلك أو تم إسقاطه من هذه البضائع بمقتضى التعديلات اللاحقة والإعلانات الصادرة عن دائرة الموانئ والجمارك بدبي . [١]

وطبقا للمادة الثالثة "يجوز منع أو تقييد أو تنظيم استيراد أو تصدير أية بضائع أو أي جنس من البضائع سواء عن طريق البر أو البحر أو الجو ، وذلك بأمر سمو الحاكم" .

ويختلف معنى الحظر عن مفهوم كل من التقييد والتنظيم : فالأول يقصد به المنع المطلق لدخول البضائع (في حالة الإستيراد) أو لخروج البضائع (في حالة التصدير) . أما الثاني (التقييد أو التنظيم) فيعني السماح بالاستيراد أو التصدير لبعض البضائع ، ولكن بعد الحصول على ترخيص بذلك من السلطات المختصة ، وكذلك بعد إتباع إجراءات محددة يتطلبها القانون والجهات المعنية . وعلى أساس ذلك ، نصت المادة (١/٤) على أنه لا يجوز إستيراد أو تصدير البضائع المحظورة .

كما عرفت الفقرة الثانية من هذه المادة البضائع المحظورة بأنها "البضائع التي منع هذا القانون أو غيره من القوانين المعمول بها في دبي استيرادها ، أو

طبقا للتعريفات التي وردت في الفصل الأول من قانون جمارك دبي لعام ١٩٦٦ ، فإن كلمة "البضائع" تعني جميع الأموال المنقولة بما في ذلك الحيوانات .

(١) في الوقت الحاضر وبعد أن تطورت مرافقها ، واتسعت منافذها ؛ تقوم موانئ دبي ومطارها الدولي بمناولة أكثر من ٧٠% من تجارة دولة الإمارات العربية المتحدة غير النفطية .

التي منع استيرادها إستنادا لسلطة خولها هذا القانون أو غيره من القوانين المذكورة" .

ويتضح من هذا النص أن الجمارك تضطلع بدور أمني واجتماعي هام ، بالإضافة إلى دورها المالي والإحصائي [1] ، فهي الدائرة التي تضلع ضمن مهامها المتنوعة بتطبيق وتنفيذه ليس فقط قانون الجمارك والقرارات واللوائح والإعلانات الجمركية ، وإنما أيضا بتطبيق وتنفيذ مجموعة أخرى من القوانين الاقتصادية والتجارية ، ومن هذه القوانين :

- القانون الإتحادي رقم (٤) لسنة ١٩٧٩م بشأن منع الغش والتدليس في المعاملات التجارية ولائحته التنفيذية . (فالجمارك هي التي تلتزم بضبط البضاعة المغشوشة أو الفاسدة ، وبعدم الإفراج عنها لمنع تسربها داخل الدولة) .
- القانون الإتحادي رقم (١٨) لسنة ١٩٨١م بشأن تنظيم الوكالات التجارية والمعدل بالقانون الإتحادي رقم (١٤) لسنة ١٩٨٨ ، واللائحة التنفيذية الصادرة بمقتضاهما ، بالإضافة إلى بقية القرارات الوزارية المكملة لهما (وهنا أيضا يناط بالجمارك مسؤولية مراقبة البضائع المراد إدخالها إلى الدولة للتأكد من عدم إدخال أية بضاعة تكون محلا لوكالة تجارية مسجلة بغير اسم المستورد) .

---

(١) يتمثل الدور المالي في كون الجمارك مصدر أساسي وسريع وقليل التكلفة لتأمين جزء كبير من الإيرادات الهامة لخزينة الحكومة . أما الدور الاحصائي فيتمثل في كونها الجهة التي تستطيع وبشكل سريع ودقيق تقديم الاحصاءات حول المبادلات التجارية بين الدولة (أو الامارة) والخارج ، وتوفير معطيات دقيقة حول حجم الاستيراد والتصدير وإعادة التصدير . كما أن للجمارك دورا إجتماعيا هاما يرتبط بصورة مباشرة برفاهية المجتمع وحمايته من كل ما يضر بالفرد والمجتمع والبيئة ، وذلك من خلال تسهيل مرور البضائع والمواد الأساسية للمستهلكين بعد التأكد من صلاحيتها ، ومنع تسرب السلع الضارة والمخدرات بأنواعها ، والحد من الغش والتدليس التجاري . كما أنها لها دورا إقتصاديا هاما يتمثل في تسهيلها لاستيراد الآلات والمعدات الإنتاجية ، وضبط وتقدم الميزان التجاري . راجع في ذلك : د.عبيد صقر بوست ، "دور الجمارك في توفير بيئة جاذبة للاستثمارات الخارجية" ، في مجلة المنافد ، تصدر عن جمارك دبي ، عدد مارس/أبريل ١٩٩٧، ص١٢-١٣ .

- قوانين حماية الملكية الفكرية ، ومن أهمها : القانون الإتحادي رقم (٣٧) لسنة ١٩٩٢م بشأن العلامات التجارية ، والقانون الإتحادي رقم (٤٠) لسنة ١٩٩٢م بشأن حماية المصنفات الفكرية وحقوق المؤلف ، والقانون الإتحادي رقم (٤٤) لسنة ١٩٩٢م بشأن تنظيم وحماية الملكية الصناعية لبراءات الإختراع والرسوم والنماذج الصناعية (وهنا تضلع الجمارك بمنع استيراد كل ما من شأنه المساس بحقوق أصحاب العلامات التجارية والمصنفات الفكرية والملكية الصناعية) .

وإضافة لذلك تلعب الجمارك دورا حاسما في مجال تطبيق التشريعات الجنائية مثل القانون الإتحادي بشأن مكافحة المواد المخدرة والمؤثرات العقلية ، وهو دور هام يتمثل في منع تسرب هذه السموم الخطيرة الأثر على صحة المجتمع وأمنه واستقراره . [1]

وقد حددت الفقرة الثانية من المادة الرابعة من قانون الجمارك لعام ١٩٦٦ البضائع المحظور استيرادها ، كما أحالت المادة الخامسة بفقرتها الثانية إلى الجدول (أ) المرفق بذات القانون لبيان البضائع المقيدة الإستيراد . وطبقا لنصوص هاتين الفقرتين ، والتعديلات اللاحقة للقانون والإعلانات الصادرة عن الجمارك ، نوضح حالات الإستيراد المحظور والمقيد فيما يلي :

أولا: البضائع المحظورة الإستيراد

(١) النقود المزيفة أو المقلدة :

ويرجع حظر إدخال أو إخراج النقود المزيفة أو المقلدة إلى الآثار السلبية الخطيرة التي تترتب على تزييف أو تزوير العملات النقدية . إن ذلك يؤدي إلى إهدار الثقة في عملة الدولة ، نتيجة لما يؤدي إليه التزييف أو التزوير من زيادة عرض النقود ، وبالتالي إنهيار قوتها الشرائية . وسيؤدي هذا الإنهيار في القيمة إلى فقد النقود لصفة من صفاتها وهي الثبات النسبي في القيمة ، مما يستتبع عدم قدرة النقود على القيام بوظائفها التقليدية والتي تتمثل في كونها وسيطا للمبادلات

---

(١) راجع "الجمارك والقانون" ، مقالة منشورة في مجلة منافذ الصادرة عن جمارك دبي ، عدد ديسمبر١٩٩٦ / يناير ١٩٩٧ ، ص ١١ .

وأداة للإحتفاظ بالقيمة ووسيلة للدفع الحاضر والمؤجل ، ومقياسا للقيم . وينصرف الحظر هنا إلى كل من النقود الوطنية أو الأجنبية سواء تم تزييفهما في الداخل أو الخارج .

(٢) ما يخل بالآداب والحياء العام من مطبوعات على إختلاف أنواعها :

وقد نصت على ذلك المادة (٢/٤-ج) حيث حظرت استيراد أو تصدير كلا من : المطبوعات والصور الفوتوغرافية والزيتية والرسومات والبطاقات والأفلام والكتب والمطبوعات الحجرية والمنحوتات البذيئة أو الفاحشة أو التي تنطوي على قصد الفساد أو الفتنة ، وغير ذلك من أشياء بذيئة أو فاحشة أو منطوية على قصد الفساد أو الفتنة .

ويقصد بالمطبوعات [١] كل الكتابات أو الرسوم أو القطع الموسيقية أو الصور الشمسية أو غير ذلك من وسائل التعبير إذا كانت قابلة للتداول .

ويتفق هذا المنع مع ما نصت عليه المادة ٣٦٢ من قانون العقوبات الاتحادي ، والتي قررت عقوبات الحبس والغرامة أو إحداهما لكل من صنع أو استورد أو صدر أو حاز أو أحرز أو نقل بقصد الإستغلال أو التوزيع أو العرض على الغير كتابات أو رسومات أو صورا أو أفلاما أو رموزا أو غير ذلك من الأشياء إذا كانت مخلة بالآداب العامة .

ولقد أحسن المشرع صنعا في القانونين [٢] بنصهما على حظر تداول كل ما من شأنه المساس بالقيم الأخلاقية والآداب العامة ، حيث أن عبارة "وغير ذلك" التي وردت في المادتين سالفتي الذكر ، يشمل كل ما لم يرد فيه نص من أشكال مستحدثة لأشياء أو منتجات تخل بمقتضيات العقيدة الاسلامية والقيم الاجتماعية السوية .

---

(١) طبقا للمادة رقم (١) من القانون الإتحادي رقم (٥) لسنة ١٩٧٣ منشور بالجريدة الرسمية للدولة ، العدد رقم ١٢ لسنة ١٩٧٣م ، ص٢٣ .

(٢) أي قانون جمارك دبي لعام ١٩٦٦ ، والقانون الاتحادي للعقوبات رقم (٣) لسنة ١٩٨٧ .

٣- المواد المخدرة :

وقد حددتها المادة (٢/٤-د) ،حيث حظرت استيراد أو تصدير كلا من : "الأفيون الخام ، والأفيون المستخرج ، وأوراق الكوكا ، والقنب الهندي المعروف (بالحشيش) ، ومشتقاته ، ومستحضراته ، والكوكايين" .

ورغم أن عبارة "وغير ذلك" لم ترد في هذا النص ، وكان يحسن إضافتها لتوسيع دائرة حظر كل المواد المخدرة لتشمل التقليدي والمستحدث منها ، فإن القانون الإتحادي رقم (٦) لسنة ١٩٨٦ بشأن مكافحة المواد المخدرة وما في حكمها قد تضمن نصا (المادة٣٦) يحظر جلب واستيراد وتصدير وتملك وحيازة وإحراز كثيرا من المواد المخدرة [١] ، وكذلك حظر سائر أوجه النشاط والتصرفات المتعلقة بها وبذلك يكون هذا القانون قد أكمل ما لم يرد في قانون جمارك دبي .

وبالطبع فإن دائرة الموانئ والجمارك - وكما سبق أن ذكرنا - يناط بها تنفيذ القانونين معا ، وذلك طبقا لنص المادة (٢/٤-أ) سالفة الذكر .

٤- البضائع التي صدر بشأنها قرار المقاطعة من مكتب مقاطعة إسرائيل :

ولا يقتصر الحظر هنا على البضاعة الواردة للمنافذ الجمركية العادية في دبي ، وإنما يشمل كذلك تلك التي ترد إلى المنطقة الحرة بجبل علي ، تطبيقا لنص المادة رقم (١٣) من القانون رقم (٢) لسنة ١٩٨٦ بشأن الأعمال في المنطقة الحرة في ميناء جبل علي ، بحظر إدخال "البضائع المقاطعة أو التي تقرر الحكومة مقاطعتها" .

٥- العاج الخام (سن الفيل) وقرون الخرتيت (وحيد القرن) :

وقد تقرر حظر هذه السلع بمقتضى إعلان الجمارك رقم ١٩٨٩/٢٣٠ الصادر في ١٩٨٩/١١/٢٣م ، حيث ورد نص هذا الإعلان مقررا أنه "إلحاقا بإعلاني الجمارك المرقمين : ٨٩/٢٢٣ و ٨٩/٢٢٤ ، والمؤرخين : ١٩٨٩/٥/٣ و

---

(١) وقد ورد بالجدول رقم (١) من هذا القانون النص على ١١ نوع من المواد الطبيعية والنباتات التي تعتبر موادا مخدرة ، ومن بينها مثلا نبات "القات" الذي لم يرد ذكره في الفقرة (د) من المادة (٢/٤) من قانون جمارك دبي لعام ١٩٦٦م .

٣٠/٥/١٩٨٩م بخصوص منع استيراد وعبور العاج الخام وقرون الخرتيت ، وبأمر من صاحب السمو الشيخ مكتوم بن راشد المكتوم : يمنع منعا باتا استيراد أو عبور جميع أنواع العاج أو قرون الخرتيت الخام أو المصنع بأي شكل إلى دبـي ، على أن يسري العمل بهذا الإعلان اعتبارا من تاريخه" .

٦- شباك الصيد النايلون ذات الثلاث طبقات :

وهو حظر يستهدف الحفاظ على الثروة السمكية .

ثانيا : البضائع مقيدة الاستيراد

وهي بضائع لا يجوز استيرادها إلا بعد الحصول على ترخيص (إجازة مسبقة) قبل الاستيراد . وقد ورد تحديد هذه البضائع بالجدول (أ) من قانون الجمارك لعام ١٩٦٦ ، كما أضيفت إليها أنواع أخرى بإعلانات لاحقة .

ويمكن إجمال هذه البضائع فيما يلي : [١]

١- العقاقير المخدرة (التي يسبب تعاطيها عادة (إدمانا) لدى الإنسان) والتي تستعمل للأغراض الطبية .
٢- المشروبات الروحية والمسكرات .
٣- الأسلحة والذخائر بجميع أنواعها .
٤- المواد المبيدة للحشرات الزراعية .
٥- أجهزة الإرسال اللاسلكية .
٦- الألعاب النارية والمفرقعات .
٧- نحل العسل الحي وملكات النحل .
٨- طيور الحباري
٩- جميع المواد الغذائية .
١٠- كافة أنواع الإبل .
١١- الأدوية والعقاير الطبية .

---

(١) راجع في ذلك : مجلة المنافذ العدد الخاص ، ديسمبر ٩٦ / يناير ١٩٩٧ ، ص٧ .

١٢- التقاوي والبذور والأشتال الزراعية .
١٣- حيوانـات الفصيلـة الخيليـة (خيـول ،بغـال ، حمـير ، بونـي ، حمـير وحشية) .
١٤- الأسمدة العضوية والكيماويات والمصلحات الزراعية .
١٥- المطبوعات والأشرطة السمعية والمرئية .

ونشير أخيرا إلى نص المادة السادسة من قـانون الجمـارك الـتي تقـرر "لا تعتبر أية بضاعة موجودة في مركب واصل لميناء دبي ، بأنها مستوردة بصورة غير مشروعة إذا كانت مدرجة في بيان حمولة المركب بأنـها مشحونـة ، ويـراد نقلـها لميناء أو لمكان خـارج الإمـارات المتصالحـة ، ولم يجـر تنزيلـها لـلأرض أو نقلـها لمركب آخر" .

ويتضح من هذا النص أن إضفاء صفة عدم المشروعية علـى البضـائع الـتي تصل إلى ميناء دبي ، لا يتم لمجرد وصول إحدى السفن إلى هـذا المينـاء ، وطالمـا أن هذه البضائع قد تم شحنها على هـذه السـفينة بغـرض نقلـها إلى خـارج دولـة الإمارات ، وطالما أن هذه البضائع لم يتـم تفريغـها في مينـاء دبـي ، ولا شـك أن ذلك أمر منطقي ، فلن يتحقق أي ضرر من مجرد عبور إحدى السفن بالمينـاء دون تفريغ ما تحمله .

المبحث الرابع
الإعفاءات المقررة من الضريبة الجمركية

يعتبر تقرير إعفاءات معينة من الضريبة الجمركية من الموضوعات الهامة والرئيسية التي يهتم القانون الجمركي بتنظيمها ، وتحديد حالاتها ، وشروط الاستفادة منها . ويرجع الإهتمام القانوني بتنظيم الأحكام المتعلقة بهذه الإعفاءات إلى الآثار الهامة التي تترتب على تقريرها ، سواء كانت آثارا ذات طبيعة إقتصادية أو إجتماعية أو سياسية أو مالية .

وتجدر الإشارة في البداية إلى إختلاف مفهوم الاعفاء من الضريبة الجمركية عن ذلك المفهوم المتعلق بعدم الخضوع لها . فالإعفاء من الضريبة الجمركية (أو غيرها من الضرائب) يقصد به أن شخصا تتحقق بشأنه كل الشروط اللازمة لفرض الضريبة ، إلا أن المشرع قد يرى لأسباب متعددة إعفائه من سدادها رغم تحقق الواقعة المنشئة لها . أما عدم الخضوع للضريبة فيعني أن الشخص يكون أصلا غير مخاطب بأحكام القانون المقرر للضريبة لعدم توافر الشروط اللازمة لفرضها ، وأهمها عدم تحقق الواقعة المنشئة لها . فعدم قيام الشخص بالاستيراد مثلا يجعله غير خاضع لقانون الجمارك في دبي . وتنقسم الإعفاءات المقررة من الضريبة الجمركية - بصفة عامة - إلى أنواع متعددة :

- فمن حيث **محل الإعفاء** : توجد الإعفاءات العينية والإعفاءات الشخصية حيث يقصد بالأولى تلك التي تتقرر لسلع معينة بذاتها ، أما الثانية فهي التي تتقرر بالنظر إلى الشخص المستورد وما يتمتع به من مكانة معينة .
- ومن حيث **الإطلاق والتقييد** : توجد الإعفاءات المطلقة أو الكاملة والتي يقررها القانون ، وتتم الاستفادة بها دون قيود أو شروط . وفي مقابل ذلك توجد الإعفاءات المقيدة ، أي التي يقرر القانون الاستفادة بها بشروط معينة وقيود محددة .
- ومن حيث **مدى سلطة الجمارك في التقرير** : توجد الإعفاءات الوجوبية من ناحية ، والإعفاءات الجوازية من ناحية أخرى . ويقصد بالنوع الأول ،

الإعفاءات التي يقررها القانون وتلتزم الجمارك بمنحها للمستفيد دون أن تكون لها سلطة تقديرية في المنح أو المنع . أما النوع الثاني ، فيتمثل في الإعفاءات التي يكون من حق الجمارك السماح بها أو منعها ، بحسب الظروف المتعلقة بكل حالة على حده .

- ومن **حيث الغرض** الذي من أجله يتم تقرير الاعفاءات : توجد الإعفاءات ذات الأغراض السياسية ، والإعفاءات ذات الأهداف الإجتماعية ، والإعفاءات المقررة لأغراض إقتصادية .
- ومن حيث **طبيعة النظام الجمركي** المقرر للإعفاءات : توجد إعفاءات يتم تقريرها طبقا للنظام الجمركي العام (ومعظم الإعفاءات السابقة من هذا النوع) كما توجد إعفاءات يتم تقريرها طبقا للنظم الجمركية الخاصة (مثل الإعفاءات المقررة طبقا لنظام المناطق الحرة ، أو نظام العبور المؤقت "الترانزيت" أو نظام رد الضريبة ....الخ) . وسوف نتناول هذه النظم بشيء من التفصيل في المبحث التالي لنرى كيفية تطبيقها في النظام الجمركي بدبي .
- وأخيرا من حيث **الدوام والتأقيت** : توجد الإعفاءات الدائمة التي يستفيد بها المستورد طالما بقي النص التشريعي مقرراً لها ، كما توجد الإعفاءات المؤقتة التي يستفيد بها المموِل خلال فترة زمنية محددة فقط ، يلتزم بعد مرورها بسداد الضريبة الجمركية المقررة ، إلا إذا سمح له بالاستفادة خلال فترة أخرى طبقا للقانون .

وفيما يتعلق بالإعفاءات المقررة من الضريبة الجمركية في دبي ، نجد أن النص عليها قد ورد في الجدول (ج) الملحق بقانون الجمارك لعام ١٩٦٦ والتعديلات والإعلانات اللاحقة لصدوره . وفي عام ١٩٩٤ أصدر مجلس الجمارك بدولة الامارات العربية المتحدة [1] قائمة بالمواد المعفاة من الرسوم الجمركية (الضرائب

---

[1] مجلس الجمارك : مؤسسة إتحادية مهمتها النظر في الشئون الجمركية ، وتذليل العقبات بهدف الوصول إلى الوحدة الجمركية في دولة الإمارات العربية المتحدة التي تتكون من سبع إمارات تدار داخليا من قبل حكوماتها المحلية ، ولها عشرون منفذا بحريا وجويا وبريا . وبالرغم من أن الحدود الخارجية لدولة الامارات واحدة ، ولا توجد بين الإمارات مراكز حدود جمركية ، إلا أن كل إمارة تدير شؤونها الجمركية عن طريق دوائرها المحلية . وقد تم تشكيل هذا المجلس بالقانون الإتحادي رقم (١٠) لسنة ١٩٨٢م ، على أن تقوم وزارة الاقتصاد والتجارة بتنظيم أعمال أمانة سر المجلس ، وأن المدراء العاملين لدوائر الجمارك في الإمارات هم أعضاء المجلس .

الجمركية) ، وقد صدرت الطبعة الأولى لهذه القائمة باللغتين العربية والانجليزية متضمنة المذكرة التفسيرية للجزء الثالث من قائمة السلع المعفاة بحسب النظام المنسق .[1]

وقد تضمنت قائمة المواد المعفاة ثلاثة أجزاء :

الجزء الأول : مواد معفاة من الرسوم الجمركية بسبب مكانة المستورد .

الجزء الثاني : مواد معفاة من الرسوم الجمركية لأسباب خاصة .

الجزء الثالث : قائمة المواد المعفاة (وتتضمن ١٩ مجموعة من فئات السلع المتنوعة أرفقت بها مذكرة تفسيرية طبقا للنظام المنسق سالف الذكر) .

ويمكن تناول هذه الإعفاء بشيء من التفصيل فيما يلي : ....

أولا: المواد المعفاة بسبب مكانة المستورد : (الإعفاءات الشخصية)

١- **ما يرد من سلع لصاحب السمو رئيس الدولة ولأصحاب السمو حكام الإمارات وأولياء العهود** : ويلاحظ أن نص هذا البند الأول من المواد المعفاة بسبب مكانة المستورد في قانون جمارك دبي لعام ١٩٦٦ يختلف عن نص ذات البند المذكور في الكتيب الصادر عن مجلس الجمارك (١٩٩٤م) سالف الذكر ، حيث ورد النص الأول بإعفاء جميع المواد المستوردة بواسطة أو بالنيابة عن : صاحب السمو حاكم دبي ، وعائلته بينما خلا النص الثاني من ذكر عائلات أصحاب السمو حكام الإمارات

---

(١) النظام المنسق (S.H) : عبارة عن جدول متعدد الأوجه ، وقابل للإستخدام في إدارات الجمارك ومؤسسات الاحصاء والنقل البري والبحري والجوي . ويهدف هذا الجدول إلى : التصنيف المنهجي المتعارف عليه دوليا للبضائع والسلع ، تبويب كل سلعة في مكانها المناسب بحيث يصبح هذا التبويب موحدا في مختلف التعريفات والدول التي تتبنى هذا النظام ، وإيجاد لغة جمركية موحدة من خلال توحيد المصطلحات والمفاهيم الجمركية ، وتسهيل المفاوضات التجارية الثنائية والمتعددة الأطراف ، وكذلك تسهيل جمع الإحصاءات والمعلومات الدقيقة .

وقد تم تحرير الاتفاقية الدولية للنظام المنسق في مدينة "بروكسل" في يونيو ١٩٨٣ ، حيث يتكون من ٢١ قسما ، ٩٦ فصلا (بالإضافة إلى ثلاثة فصول إحتياطية) وتحتوي هذه الفصول على ١٤٢٣ بندا تشتمل على ٥٠١٨٠ فئة مميزة من البضائع . وقد بلغ عدد الدول المنضمة إلى إتفاقية النظام المنسق ٨١ دولة حتى منتصف إبريل عام ١٩٩٥ ، وكان قد نفذ في العديد من الدول إعتبارا من عام ١٩٨٨ . راجع ذلك في مجلة "المنافذ" ، العددين السابق الاشارة إليهما ، ص٢٨ (عدد ديسمبر ١٩٩٦) ، ص ٤٦(عدد مارس ١٩٩٧) .

وأولياء العهود [1] . وقد ورد بالمذكرة التفسيرية المصاحبة لقائمة المواد المعفاة والصادرة عن مجلس الجمارك ، أن كلمة "ما يرد" يقصد بها ما يتم استيراده مباشرة أو عن طريق طرف ثان ، وفي هذه الحالة يتم الاكتفاء برسالة من الديوان .

٢- **جميع المواد التي يستوردها مباشرة كل من الوزارات والدوائر المحلية** [2] وطبقا للمذكرة التفسيرية المصاحبة يلاحظ أنه "في حالة الاستيراد المباشر يكتفى برسالة من الجهة المستوردة . أما في حالة الاستيراد غير المباشر فيشترط تقديم العقد المبرم بين الجهة المعنية والطرف الثاني ، على أن ينص العقد على الإعفاء ، وأن يكون ساري المفعول ، بالإضافة إلى رسالة طلب الإعفاء . أما ما يرد للقوات المسلحة وإدارات الشرطة ، فيكتفى برسالة طلب الإعفاء من هاتين الجهتين" .

٣- **جميع المواد التي تستوردها مباشرة البعثات الدبلوماسية والقنصلية** : وذلك بعد موافقة وزارة الخارجية . ويعني ذلك أن طلب الإعفاء المقدم من هذه البعثات لا يكفي لمنح الإعفاء الجمركي ، وإنما يجب أن تتم الموافقة عليه من قبل وزارة الخارجية .

٤- **جميع المواد التي تستوردها مباشرة المستشفيات المعترف بها والغير تجارية ، وكذلك البعثات الطبية ، والجمعيات الخيرية** : وقد وضحت المذكرة التفسيرية ضرورة أن تطلب الجمارك رسالة إعتراف من الجهة المختصة بهذه المستشفيات . ويتضح من ذلك أن الإعتراف وحده لا يكفي ، وإنما يجب أن تكون هذه المستشفيات قد اقيمت لتحقيق خدمة عامة وليس بغرض الربح .

٥- **جميع المواد التي تستوردها الشركات والمؤسسات الممنوحة حق الإعفاء من الرسوم الجمركية بأمر من أصحاب السمو حكام الإمارات** : وحتى

---

(١) وكان من الأفضل أن يتم إيضاح ذلك في الكتيب الصادر عن مجلس جمارك الدولة .

(٢) ومن أمثلة الاعفاءات المقررة للدوائر الحكومية في دبي ، ما نص عليه المرسوم رقم (٦) لسنة ١٩٨٩ من إعفاء مجلس ترويج التجارة والسياحة من دفع الضرائب الجمركية عن كل مستورداته والمواد الأخرى التي تقتضيها عملياته أو التي توزع لأغراض الدعاية (م٩ من المرسوم) . راجع : جريدة دبي الرسمية ، العدد١٧٦/١٩٨٩، ص٥ .

يتحقق هذا الإعفاء ، فلا بد من توافر عدة شروط تتمثل في : أن يكون المستفيد من الإعفاء شركة أو مؤسسة ، أي هيئة تتمتع بالشخصية المعنوية الخاصة . ومن ثم فإن هذا الإعفاء لا يطبق على الأشخاص الطبيعيين .

ولما كانت الهيئات الحكومية تتمتع بالإعفاء – كما سبق أن أشرنا – فإن الشركات والمؤسسات المذكورة في هذا البند يجب أن تكون هيئات خاصة . ومن هذه الشروط أيضا : وجوب أن يصدر منح الإعفاء من أصحاب السمو حكام الإمارات ، وأن تتوافر أسباب خاصة تمنح هذا الإعفاء تتمثل في مساهمة هذه الشركات والمؤسسات في التنمية الاقتصادية وزيادة الدخل القومي .

٦- **أصحاب المصانع الحاصلون على رخص صناعية من وزارة المالية والصناعة أو المؤسسة العامة للصناعة** ، شريطة أن تكون الواردات من المواد الخام والنصف مصنعة والالات والمعدات اللازمة للصناعة والمستوردة للإستعمال في الأغراض الصناعية .

وقد وضحت المذكرة التفسيرية المصاحبة لهذا البند أنه يشترط للحصول على هذا الإعفاء وجوب أن يوجد خطاب من وزارة المالية والصناعة يؤكد على أن المواد المستوردة للإستخدام في الأغراض الصناعية . [1]

ومن الشروط واجبة التوافر أيضا : أن يكون المستفيد أحد المصانع ، فلا يتمتع بالإعفاء التجار أو الزراع أو غيرهم ، وأن تصدر لأصحاب المصانع الرخصة الصناعية من وزارة المالية والصناعة الاتحادية أو المؤسسة العامة للصناعة ، وأن تكون المواد المستوردة ضرورية للإستعمال في الأغراض الصناعية . [2]

---

(١) وهذا يعني أنه لن يجري إعفاء المنتجات الجاهزة للتسويق والمستوردة لغرض البيع كما هي من الرسوم الجمركية إلا إذا كانت مدرجة ضمن مواد مجموعات أخرى من قائمة المواد المعفاة . وقد صدر في دبي إعلان الجمارك رقم ٨٥/١٤٣ مؤكدا هذا المعنى .

(٢) ويعني ذلك أن استيراد أحد المصانع المتخصصة في إنتاج السجاد مثلا لأدوات تجميل ، لن يجعله يتمتع بالإعفاء المذكور ، لأن هذه الأدوات الأخيرة لا تلزم لصناعة السجاد .

ومن الإعفاءات الأخرى التي وردت في الجزء الأول (جدول ج) من قانون جمارك دبي لعام ١٩٦٦ ولكنها لم ترد في هذا الجزء طبقا لكتيب مجلس الجمارك (١٩٩٤م) ، ذلك الإعفاء المتعلق بالمواد المستوردة عن طريق شركات التنقيب عن النفط أو إنتاجه والعاملة بالنيابة عن أعضاء مجلس التعاون لدول الخليج العربية .[١]

ثانيا: المواد المعفاة لأسباب خاصة : (الإعفاءات الموضوعية)

ويلاحظ أن الإعفاءات المقررة هنا قد تم تقريرها بالنظر إلى طبيعة السلع أو البضائع المستوردة وليس لأن شخص المستورد لها محل إعتبار ، ومن أجل ذلك فإنها تعتبر إعفاءات موضوعية أو عينية . وتتمثل المواد المعفاة لأسباب خاصة فيما يلي :

(١) منتجات دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية :

ويشمل الإعفاء هنا : المنتجات الزراعية والحيوانية والصناعية ومنتجات الثروات الطبيعية ذات المنشأ الوطني،والتي تنطبق عليها شروط المادة المادة الثالثة من الاتفاقية الاقتصادية الموحدة والقرارات الصادرة في إطار مجلس التعاون .

وقد وضحت المذكرة التفسيرية المصاحبة لهذا البند ضرورة تقديم شهادة المنشأ الصادرة من الجهة المختصة في الدولة المنتجة للسلعة في دول المجلس .

ويلاحظ أن هذا الإعفاء كان قد تقرر في دبي بمقتضى الإعلان الجمركي رقم ٨٦ بتاريخ ١٩٨٣/٣/٢٤ . وقد اشترط هذا الإعلان بالنسبة للمنتجات الصناعية أن تكون مصحوبة بشهادة منشأ مصدقة من السلطة الحكومية المختصة تفيد أن القيمة المضافة الناشئة عن إنتاجها لا تقل عن ٤٠٪ من قيمتها النهائية عند إتمام الإنتاج .[٢]

---

(١) راجع ذلك في : قانون الجمارك لعام ١٩٦٦ مع التعديلات والأنظمة اللاحقة له والسارية المفعول حتى تاريخه ، طبعة ١٩٨٨ - صادر عن دائرة الموانئ والجمارك - حكومة دبي ، ص ٣٠ .

(٢) راجع قانون جمارك دبي لعام ١٩٦٦ مع التعديلات ، مرجع سابق ، ص ١١١ .

ولا شك أن هذا الاعفاء يستهدف تشجيع التعاون الصناعي وتدعيم النشاط الصناعي في دول المجلس وتحقيق حرية التجارة بينها . ولما كانت العبرة في الإعفاء متمثلة في كون منشأ البضاعة إحدى دول المجلس بغض النظر عن جهة الاستيراد (مصدر البضاعة) فإن الإعفاء يسري حتى وإن اختلف منشأ البضاعة عن مصدرها (اي الدولة أو البلد الذي تم استيراد البضاعة منه مباشرة) . [1]

(٢) بضائع العبور (ترانزيت)

وهي البضائع التي تمر بالدولة في طريقها إلى دول أخرى ، أي دون أن تدخل إلى الدولة (أو الامارة) بقصد استهلاكها في الداخل .

ويلاحظ أن معظم التشريعات الضريبية الجمركية المعاصرة تقرر هذا الإعفاء ، وذلك من أجل الإسهام في تنشيط التبادل التجاري الدولي ، والعمل على وصول السلع إلى مستهلكها النهائي (في الدول المستوردة لها) بأسعار معقولة .

وسوف ندرس بشيء من التفصيل هذا النظام في المبحث التالي .

(٣) جميع العينات التجارية غير المخصصة للبيع :

وهي العينات التي تقوم بعض الشركات الأجنبية بإرسالها لداخل الدولة للإعلان عنها بهدف تسويقها وتيسير توزيعها فيما بعد . ويتلقى هذه العينات الوكلاء أو المستوردون أو التجار في الداخل ليقوموا بعرضها بغرض تعريف المستهلكين بها وبيان مواصفاتها . ومثال هذه العينات منتجات الشركات الأجنبية من الأدوية . ويشترط لإعفاء هذه المنتجات من الضريبة الجمركية : أن تكون الكميات المرسلة منها كميات غير تجارية (عينات) ، وأن يتم تزويدها (اي حصول الجهات الداخلية العارضة لها) مجانا ، وأن لا يتم بيعها لجمهور

---

(١) فإذا تم تصنيع أكثر من ٤٠% من القيمة المضافة لسلعة ما في السعودية ، وقام أحد الكويتيين باستيراد هذه السلعة ، ثم أعاد تصديرها إلى دبي ، فهنا ورغم إختلاف دولة المنشأة (السعودية) عن دولة المصدر (الكويت) فإن هذه السلعة الواردة إلى دبي ينطبق عليها الإعفاء من الضريبة الجمركية ، طالما كان بلد المنشأ إحدى دول بمجلس التعاون الخليجية .

- راجع : د: محمد حافظ الرهوان ، الضرائب والرسوم ، مرجع سابق ، ص ١٩٦-١٩٧ .

المستهلكين في الداخل . فإذا تخلفت هذه الشروط ، فإن الضريبة الجمركية تصبح مستحقة عليها .

(٤) مواد الإعلان والدعاية :

وهي المواد التي تلجأ الشركات الأجنبية المنتجة لها إلى توزيعها داخل الدولة ليحصل عليها المستهلكين مجانا .

ومثال هذه المواد : الأدوات المكتبية والحقائب ذات الماركات المعينة التي تطبع عليها لتعريف المستهلكين بها بعد حصولهم عليها بدون مقابل . وينطبق ذلك أيضا على النشرات التجارية المصورة (الكتالوجات) .

وقد اشترطت المذكرة التفسيرية المصاحبة لهذا البند وجود إسم الشركة أو العلامة التجارية (مطبوعة) على مواد الدعاية .

وفي حالة استيراد هذه المواد بواسطة وكيل الإعلان وباسمه بغرض إعادة بيعها لعملائه ، فإنها تخضع للضريبة الجمركية . [١]

(٥) الإفلام السينمائية قياس ٣٥ مم لدور السينما :

ويلاحظ أن النص على إعفاء هذه الأفلام والذي ورد في الجزء الثاني من قائمة الإعفاءات الصادرة عن مجلس الجمارك (١٩٩٤م) يعتبر نصا مستحدثا ، إذ لا يوجد مقابل له في قانون جمارك دبي لعام (١٩٦٦م) .

(٦) القرآن الكريم والكتب والمطبوعات التي تستوردها مباشرة مدارس لا تجني ربحا ومعترف بها [٢] :

وقد اشترطت المذكرة التفسيرية المصاحبة لهذا البند أن تطلب شهادة اعتراف من وزارة التربية والتعليم بهذا النوع من المدارس .

---

(١) نص البند المقابل في قانون جمارك دبي على أنه يمكن إخضاع أية مواد فردية (من مواد الدعاية غير المخصصة للبيع) أو طقم تزيد قيمة الواحد عن ١٠٠٠ درهم للضريبة الجمركية ، وذلك حسب ما يراه مدير عام دائرة الموانئ والجمارك . وهذا يعتبر مثالا للإعفاء الجوازي ، حيث يكون للمدير العام أن يمنح أو يمنع الإعفاء عما زاد من قيمة الطقم الواحد عن ١٠٠٠ درهم .

(٢) ويلاحظ أن إعفاء هذه المطبوعات لم ينص عليه في قانون جمارك دبي لعام ١٩٦٦م .

(٧) البضائع المستوردة للعرض في المعارض :

ويشترط لتطبيق الإعفاء على هذه البضائع أن يكون استيرادها بصفة مؤقتة للعرض في المعارض ، ثم يعاد تصديرها بعد إنتهاء المدة المحددة للمعرض . وقد أوضحت المذكرة التفسيرية المقابلة لهذا البند أنه "يتم تخليص هذه البضائع بموجب تأمين على الرسوم لحين إعادة تصديرها ، ويشترط تقديم خطاب من الجهات المنظمة للمعارض يؤكد على إقامة المعرض واشتراك الجهة المستوردة في المعرض . [(١)]

وبالطبع فإن قيمة التأمين لن تقل عن قيمة الضريبة المستحقة ، وذلك حتى يتم ضمان حق الخزانة العامة للحكومة إذا ما قام المستورد ببيع البضاعة المعروضة أثناء العرض أو بعد إنتهائه ولم يقم بإعادة تصديرها .

(٨) جميع المواد التموينية والادوات اللازمة للسفن :

والإعفاء هنا يشمل جميع المواد التموينية والمعدات والمواد الخام وقطع الغيار المستوردة لاستخدام السفن عابرة المحيطات التابعة للخطوط الملاحية الدولية .

وعبارة "السفن عابرة المحيطات" تعني جميع السفن المصممة لإرتياد البحار المفتوحة ، ولا ينطبق هذا الوصف على السفن المصممة للإستعمال في الخور والمرافئ الصغيرة والمياه الأخرى المحجوزة حجزا طبيعيا أو غير طبيعي كالبحيرات الصناعية ، فإذا اقتصر عمل السفينة على الموانئ الداخلية ، فإنها تعتبر مركبة داخلية بحرية ، ومن ثم فإنها لا تتمتع بالإعفاء ، أي لا يتمتع صاحبها بالإعفاء المقرر للمواد سالفة الذكر والتي يتم استيرادها لخدمة هذه المركبة .

ويشمل الإعفاء أيضا مواد تشحيم السفن التي يزود بها وكلاء الشحن المحليون برسم الأمانة دون مقابل ، ووكيل الشحن هنا هو مجرد أمين في توصيل هذه البضاعة للسفينة المعنية ، كما أن هذه المواد لا يتم بيعها له ليقوم بدوره

---

(١) هذه الشروط لم ينص عليها في قانون جمارك دبي لعام ١٩٦٦ (البند رقم٥ من الجزء الثاني) من قائمة المواد المعفاة بالجدول (ج) .

ببيعها للسفن مقابل الحصول على ربح معين ، فإذا حصل علـى مقابل في شكـل عمولة أو ربح ، فلا محل لتطبيق الإعفاء ،ووجب عليه سداد الضريبـة المستحقة على هذه المواد المستوردة .

وفي كلتا الحالتين السابقتين ، يتم تخليص المواد (محل الإعفاء الجمركي) بموجب تأمين على الرسوم لحين إعادة تسليمها إلى السفن عابرة المحيطات بعد تقديم شهادة الإبراء .

(٩) معدات تشغيل الطائرات :

وتشمل معدات المناولة وأجهزة الإتصال (لكنها لا تشمل معدات المكاتب ووسائل النقل) كما تشمل أيضا قطع الغيار التي تستورد بواسطة شركات الطيرات العالمية أو من ينوب عنها لاستخدامها في طائراتها فقط .

ويشترط للحصول على هذا الإعفاء تقديم خطاب من دائرة الطيران المدني في الامارة المعنية ، كما يطبق هذا الاعفاء أيضا على وقود الطائرات وسوائل تشحيمها مع ضرورة مراعاة الشرط المذكور للإستفادة من الإعفاء .

(١٠) جميع الأغراض الشخصية للمسافرين :

وتعفى هذه الأغراض من الضريبة الجمركية سواء كانت مرافقة للمسافرين أي واردة بصحبتهم ، أو كانت واردة على نحو مستقل عن طريق الشحن .

ونظرا لأهمية تحديد هذه الأغراض ، فقد عرفتها المذكرة التفسيرية المصاحبة لهذا البند بأنها : "ملابس الركاب أو الأشياء القابلة للحمل باليد والتي تستورد ضمن متاع المسافر ، والحيوانات المصاحبة للإستعمال الشخصي فقط وكذلك الأغراض الشخصية الواردة عن طريق الشحن" .

(١١) الادوية في جميع اشكالها الصيدلانية وادوية الاستعمال البيطري:

ويشترط للحصول على الإعفاء المتعلق بالدوية المتنوعة (مثل الحبوب والكبسولات والأشربة والمراهم وقطرات العيون ...الخ) وجود خطاب من وزارة الصحة يؤكد على أن المواد المستوردة أدوية . وبالنسبة للإعفاء المتعلق بأدوية

الاستعمال البيطري يشترط للحصول على الإعفاء وجود خطاب من وزارة الزراعة والثروة السمكية يؤكد على أن المواد المستوردة أدوية للإستعمال البيطري .

ويتضح أن إشتراط ذلك قد تقرر من أجل تجنب التحايل من قبل بعض المستوردين الذين يحاولون التهرب من دفع الضريبة الجمركية بإدعاء أن وارداتهم عبارة عن أدوية للإستعمال البشري أو البيطري .

وإضافة لبنود الإعفاء السابقة والواردة في قائمة المواد المعفاة لأسباب خاصة والصادرة عن مجلس الجمارك في عام ١٩٩٤ ، توجد مواد أخرى معفاة بشروط خاصة ورد تقريرها في الإعلانات اللاحقة لقانون جمارك دبي لعام ١٩٦٦ ومن أمثلة هذه المواد :

(أ) البضائع المرسلة إلى إمارات أخرى عبر موانئ إمارة دبي ، وتعفى هذه البضائع من الضريبة الجمركية بالشروط الواردة بإعلان الجمارك رقم ٨٦/١٥٥ والصادرة في ١٩٨٦/١/١ ، والإعلان رقم (٢٥٦) بتاريخ ١٩٩١/٦/٢م .

(ب) السيارات المستعملة والمجددة ، وهذه تعفى من القيود الجمركية المفروضة على المركبات والأجهزة المتحركة ، إذا كان المستورد أي شخص بخلاف الوكلاء المسجلين (إعلان الجمارك رقم (٧٩) الصادر في ١٩٨١/٩/٢٠) .

(ج) السيارات الجديدة الخصوصية والسيارات المستوردة مؤقتا (إعلان الجمارك رقم (٢٢) بتاريخ ١٩٧٦/٨/٣١ ، وإعلان الجمارك رقم (٩٦) بتاريخ ١٩٦٩/٥/١٧ ، وإعلان الجمارك رقم (١٩١) بتاريخ ١٩٨٧/٤/٢٧)

(د) البضائع المعادة إلى مرسليها (إعلان الجمارك رقم (٤) بتاريخ ١٩٦٥/٧/١٢) .

(هـ) المواد الغذائية بجميع أنواعها وأشكالها سواء كانت طازجة ، محفوظة معلبة . وتعفى هذه المواد من الضريبة الجمركية طبقا لإعلان الجمارك رقم (٣٢٦) بتاريخ ١٩٩٥/٦/٢٧م .

(و) البضائع الواردة برفقة المسافرين جوا : وهذه تعفى من الضريبة الجمركية طبقا لإعلان الجمارك رقم (٢٠٤) بتاريخ ١٩٨٨/٨/٢٧ . [١]

ثالثا : قائمة المواد المعفاة والمرتبة طبقا للنظام المنسق "S.H" :

في الجزء الثالث من الجدول (ج) الملحق بقانون جمارك دبي وفقا للتعديلات التي أدخلت عليه حتى سنة ١٩٨٨ وردت قائمة المواد المعفاة من الضرائب الجمركية ، حسب التسلسل المتبع في تصنيف التجارة الدولية المصطلح عليه (SITC) ، كما أنها قد استخلصت من قائمة السلع الرئيسية المستخدمة في تجميع وإعداد إحصائية دبي السنوية للتجارة الخارجية .

وفي هذه القائمة تم ذكر أرقام تصنيف التجارة الدولية المصطلح عليها والأرقام القابلة في تعريفة بروكسل (BTN) ، كما تم إعداد فهرس إضافي يصنف المواد حسب مجموعات شائعة الاستعمال وذلك للتسهيل على غير المعتادين على نظام (SITC) .

وقد تضمنت هذه القائمة ٩٤ بندا من البضائع والسلع المعفاة من الضرائب الجمركية ، حيث تضمن كل منها فئة من فئات السلع محل الإعفاء .

وقد استمر العمل بهذه القائمة حتى أول أغسطس عام ١٩٩٤ ، حيث أنه ومنذ هذا التاريخ ، وبناء على أوامر أصحاب السمو حكام الامارات في إجتماعهم الذي عقد بمقر وزارة الاقتصاد والتجارة في دبي بتاريخ ١٩٩٤/٥/٨ ، تقرر البدء في تطبيق القائمة الجديدة المعدلة بشأن المواد المعفاة من الضرائب الجمركية . وقد جاء تنظيم هذه القائمة الجديدة إستجابة للحاجة الملحة التي فرضتها ضرورة تنسيق وتنظيم العمليات والمعلومات المرتبطة بالتجارة الخارجية ، وتوحيد تسميات السلع ورموزها ، وذلك بعد أن كثرت التعريفات المتداولة ، بما في ذلك

---

[١] وطبقا لهذا الإعلان يتم الإعفاء فيما لا يزيد من هذه البضائع عن :

- ٢٠٠٠ سيجارة ، و ٤٠٠ سيجار ، ٢ كيلو جرام من التبغ (لجميع الأشخاص) .
- ٢ لتر من الكحول ، و ٢ لتر من النبيذ . لغير المسلمين) .

وقد أشار هذا الإعلان إلى أن "حيازة وحمل كميات من الكحول المسموح بها داخل دبي مقيدة بأنظمة وتعليمات شرطة دبي ، والتي في العموم تحصر مكان الإقامة لحاملها كمكان لتخزين واستهلاك هذه الكميات .

التعريفة المعروفة ب(تعريفة بروكسل) والتي لم تعد ملبية للأهداف المطلوبة وغير مراعية للتطورات التقنية المعاصرة . ولذلك ورد تنظيم القائمة المعدلة حسب النظام المنسق (S.H) لمواجهة الثغرات في جميع التعريفات السابقة ولتلبية الأهداف المرجوة منها .

ورغم أن القائمة المعدلة والتي بدئ في تطبيقها منذ أول أغسطس من عام ١٩٩٤ تشتمل أيضا على ٩٤ بندا ، إلا أنها تتميز عن القائمة السابقة بتقسيم كل بند رئيسي إلى عدد من البنود الفرعية لكل منها رمز خاص من رموز النظام المنسق وذلك لتحقيق الإنسجام مع التصنيف النموذجي للتجارة الدولية .

إن هذا التصنيف الجديد هو تصنيف علمي منهجي للسلع والبضائع ، ورغم كونه أكثر تفصيلا من النظام السابق ، إلا أن سعر الضريبة الجمركية المطبق في الدولة وهو ٤٪ من القيمة "سيف" للبضاعة المستوردة سيظل على ما هو عليه .

وقد رأينا أن يكون عرض هذه القائمة **كملحق** في نهاية الكتاب حتى يستطيع القارئ الاحاطة بها على نحو مستقل . ورغم أن هذه القائمة قد وردت في الكتيب الصادر عن مجلس جمارك دولة الامارات العربية المتحدة عام ١٩٩٤ تحت عنوان "المذكرة التفسيرية للجزء الثالث من قائمة السلع المعفاة" فإن البنود الإجمالية لهذه السلع تتمثل فيما يلي :

١- الحيوانات الحية المستعملة بصفة أساسية للإستهلاك البشري والنحل الحي .
٢- اللحوم الطازجة والمبردة والمجمدة من فصيلة الأبقار والماعز والضأن والدواجن .
٣- الأسماك والقشريات البحرية الحية والطازجة والمبردة .
٤- الألبان والقشدة والحليب والأجبان والزبادي واللبنة والزبد والبيض والعسل الطبيعي .
٥- التمر والفواكه والخضروات الطازجة والمبردة أو الجافة والبصيلات والدرنات والبذور للإستعمال الزراعي ، والبقول القرنية والخضروات المجمدة والثمار القشرية الأخرى .

٦- البن والشاي والبهارات والأرز والقمح والذرة والشعير والشيلم والشوفان وحبوب السورغو والجوز والدقيق وجريش وسميد ومكتلات حبوب .

٧- الزيوت والدهون النباتية والحيوانية للإستهلاك البشري .

٨- لبن الأطفال والسكر وملح الطعام .

٩- الأعلاف الحيوانية .

١٠- الأسمدة والمبيدات الحشرية (والمصادق عليها من وزارة الزراعة والثروة السمكية) .

١١- الخشب الخام والمنشور والمقطع طوليا أو المشرح ، والخشب المتعاكس وخشب مصفح وخشب منضد مماثل . *

١٢- الصحف والمجلات والنشرات الدورية والتصاميم والخرائط الهندسية والطوابع البريدية والمالية غير المبطلة وسارية المفعول ، والأسهم والسندات والعملات الورقية والشيكات السياحية .

١٣- شباك الصيد .

١٤- اللؤلؤ الطبيعي غير المشغول .

١٥- الفضة الخام والمسحوق .

١٦- الذهب الخام أو بشكل مسحوق والنقود (التي جرى سكها من قبل السلطة المختصة والمعنية بإصدارها في بلد المنشأ) .

١٧- حديد التسليح والدعامات والعوارض الحديدية والصفائح وألواح الحديد والزوايا والأشكال الخاصة (بروفيل) من حديد أو من صلب غير مخلوط والألمنيوم والزنك الموجه للاستخدام في البناء .

إعتبارا من أول يوليو ١٩٩٥م وطبقا لإعلان جمارك دبي رقم ١٩٩٥/٣٣٦ والصادر في ١٩٩٥/٦/٢٧ تقرر :

أولا: تفرض ضريبة جمركية بالنسبة السارية ٤% من القيمة سيف/دبي على المواد التالية :

١- الأخشاب بجميع أنواعها وأشكالها .

٢- جميع أنواع الحديد والصلب غير المخلوط عدا قضبان وعيدان الحديد والصلب غير المخلوط المستخدم في البناء والمشار إليها في البنود أرقام (١٣/٧٢، ١٤/٧٢، ١٥/٧٢) من قائمة الإعفاءات الجمركية الصادرة عن مجلس الجمارك .

رابعا: يسري هذا الإعلان على جميع البضائع التي تصل لإمارة دبي في أي باخرة أو وسيلة نقل أخرى برا، جواً أو بحراً بعد الساعة الثانية عشرة من ليلة الأول من يوليو ١٩٩٥م .

١٨- إسطوانات الغاز المضغوط والمسيل من حديد أو صلب والحاويات المصممة والمجهزة خصيصا لنقل البضائع .

١٩- الآلات والمعدات المستخدمة في الزراعة أو البستنة أو الحراجة أو تربية الحيوانات أو الطيور وآلات الحلب والمباني المسبقة الصنع للأغراض الزراعية .

المبحث الخامس
النظم الجمركية الخاصة

في كافة التشريعات الضريبية (الجمركية) المعاصرة ، يقوم النظام الجمركي - بصفة عامة - بفرض الضرائب الجمركية على السلع وهي تخرج من الدولة (الضرائب على الصادرات) ، أو عندما تدخل إليها (الضرائب على الواردات) .

وعادة ما تختلف الضرائب على الصادرات عن الضرائب على الواردات باختلاف السياسة المتبعة في التصدير عن تلك المتبعة في الاستيراد .

وبوجه عام ، تضطر معظم الدول إلى إلغاء الضرائب على الصادرات رغبة في زيادة حجم صادراتها ، وفي علاج ظاهرة إنهيار معدل تبادلها التجاري ، وبذلك تشكل الضرائب على الواردات أهم أنواع الضرائب الجمركية ، كما أنها تشكل نسبة عالية من حصيلة الضرائب في البلاد النامية .[١]

وطبقا لمبدأ عمومية الضرائب الجمركية [٢] ، فالأصل أن تفرض هذه الضرائب على السلع المستوردة والمصدرة (أي عمومية الضرائب على الواردات والصادرات) ، إلا أن هذا المبدأ ترد عليه إستثناءات متعددة ، وخاصة فيما يتعلق بضرائب الاستيراد ، يقررها المشرع الضريبي تحقيقا لأغراض مختلفة .[٣]

---

(١) راجع :د.السيد عبدالمولى ، المالية العامة - دراسة للإقتصاد العام - مع إشارة خاصة للمالية العامة المصرية - دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٨٨ ، ص٣٥٦ .

(٢) راجع : د. زين العابدين ناصر ، مبادئ علم المالية العامة ، مرجع سابق ، ص١٥٨ .

(٣) راجع : د.أحمد جامع ، علم المالية العامة ، مرجع سابق ، ص ٢١٨ .

وتشكل هذه الإستثناءات ما يسميه الفقه المالي "بالنظم الجمركية الخاصة" وفي كل هذه النظم لا تحصل الدولة على الضريبة الجمركية لأن السلعة لم يتم الإفراج عنها من الدائرة الجمركية ، ولم يتم إدخالها للدولة للإستهلاك المحلي وبالتالي ينعدم الأساس الذي بمقتضاه تستحق الضريبة الجمركية .[1]

والواقع أن جملة هذه النظم الجمركية الخاصة تمثل استثناءا على مبدأ العمومية سالف الذكر ، لأن السلع المستوردة رغم دخولها الحدود الاقليمية للدولة أحيانا ، بل واجتيازها لهذه الحدود إلى الداخل في أحيان أخرى ، إلا أنها تعامل جمركيا معاملة خاصة ، تصبح معها الضريبة الجمركية غير واجبة الدفع أصلا ، أو تدفع في البداية ثم تسترد في وقت لاحق وطبقا لشروط خاصة ، أو قد يكتفي المشرع الضريبي بتحصيل بعض الرسوم مع الإعفاء من فرض الضريبة الجمركية .

وفي المبحث الحالي ، سنبدأ أولا ببيان أنواع هذه النظم الجمركية الخاصة بصفة عامة وأهداف المشرع الضريبي من تطبيقها ، ثم نتبع ذلك بإيضاح تطبيقات هذه النظم طبقا لقانون جمارك دبي لعام ١٩٦٦ وتعديلاته اللاحقة :

أولا: أنواع النظم الجمركية الخاصة

يمكن إجمال هذه النظم في أربعة هي :

١- نظام التجارة العابرة "الترانزيت" Transit .

٢- نظام استرداد الضريبة "الدروباك Drawback .

٣- نظام السماح أو الإعفاء المؤقت Temporary Admission .

٤- نظام المناطق الحرة Free Trade Zone "Free zone" .

وسنتناول إيضاح كل منها فيما يأتي بشيء من التفصيل :

---

(1) نقض مصري بتاريخ ١٩٦٣/٥/٣١ ، في الطعن رقم ٥١٩ لسنة ٢٦ قضائية - مجموعة المكتب الفني لمحكمة النقض المصرية - السنة ١٣ ص ٣٤٩ رقم ١١ ، مشار إليه عند د.محمد حسافظ الرهسوان ، مرجع سابق ، ص٢٤٠ .

(١) نظام التجارة العابرة "الترانزيت" :

في هذا النظام تجتاز السلع حدود الدولة الاقليمية بأن تدخل أرضها فعلا ومع ذلك ، فإن الضرائب لا تفرض عليها ، نظرا لكونها مجرد تجارة عابرة دخلت الدولة "أو الإمارة" كطريق تعبره إلى دولة أخرى . وما دامت هذه السلع لم تدخل إلى إقليم الدولة بقصد استهلاكها في الداخل ، فإنها لن تنافس السلع الوطنية . ومن هنا تأتي الحكمة من عدم فرض الضرائب الجمركية عليها .

ومن الأسباب التي تبرر أيضا عدم فرض هذه الضرائب على تلك السلع العابرة ، أن تخفيف الأعباء والقيود على التجارة العابرة من شأنه أن يؤدي إلى تنشيط حركة النقل الداخلي والنقل البحري في الدولة ، فضلا على أنه يجعل منها مركزا رئيسيا لتسوية المعاملات التجارية .

ومن ناحية أخرى فإن هذه السلع في طريقها للإستهلاك من قبل الأفراد في دولة أخرى ، وتقتضي ضرورة منع الازدواج الضريبي الدولي عدم إخضاعها للضرائب الجمركية المعمول بها في البلد التي تمر به ، ذلك أن هذا الإزدواج يؤدي في النهاية إلى تحميل المستهلكين في الدول الأخرى بعبء ارتفاع أسعار هذه السلع نتيجة فرض الضرائب الجمركية عليها من قبل دولتي المرور والاستيراد للإستهلاك النهائي .

لكل هذه الأسباب ، فإن دولة العبور تكتفي بفرض رسم بسيط على مثل هذه السلع يكون لقاء الخدمات التي تقدمها من أجل حماية وضمان إيصال تلك السلع العابرة إلى خارج الحدود .

(٢) نظام استرداد الضريبة "الدروباك" :

بمقتضى هذا النظام تعطي الدولة "أو الإمارة" الحق لمن دفع الضريبة الجمركية على سلع مستوردة معينة بالذات (غالبا ما تكون مواد خام أولية أو سلع غير مكتملة الصنع) بأن يسترد تلك الضريبة عند إعادة تصدير تلك السلع المستوردة (اي عند إعادة تصديرها بعد اكتمال التصنيع أو اكتمال تحويل المواد الخام إلى سلع نهائية) .

ويرجع السبب في رد الضريبة (بعد إعادة التصدير) إلى رغبة الدول المطبقة لهذا النظام في تشجيع حركة التصنيع والتجميع بها ، مما يسمح بتنشيط القطاع الصناعي ، وتشغيل العمال ، وخلق المهارات الفنية .

وكذلك فإن السلع المستوردة لغرض إعادة التصدير ، لن تنافس المنتجات الوطنية ، طالما أنه سيتم إعادة تصديرها خلال فترة زمنية محددة ينص عليها القانون الجمركي للدولة التي تم استيراد هذه السلع إليها .

ويلاحظ أن الضريبة قد لا ترد كاملة ، وإنما قد يقتطع جزء يسير منها يمكن اعتباره بمثابة نفقات إدارية للجهاز الذي يشرف على عملية تحصيل الضريبة الجمركية وردها .

(٣) نظام السماح المؤقت (او الإفراج المؤقت) :

ويتشابه هذا النظام مع النظام السابق في مقتضيات تطبيقه وأهدافه ، حيث تعفى بعض السلع والمواد الأولية اللازمة لصناعة معينة من الضريبة الجمركية إبتداء (اي يسمح لها بالدخول إلى إقليم الدولة بدون دفع أية ضرائب جمركية) ، بشرط أن يعاد تصديرها بعد تصنيعها خلال فترة زمنية محددة . فإذا مرت هذه الفترة دون أن يعاد تصدير هذه السلع ، فإن الضريبة الجمركية تصبح حينئذ واجبة الدفع .

وهكذا يختلف هذا النظام عن نظام "الدروباك" ، في أن الضريبة تدفع إبتداء في النظام الأول ، بينما لا تدفع إبتداء في هذا النظام .

كما أن نظام السماح المؤقت يمتاز بعدم إجبار المستوردين على تجميد جزء من أموالهم في شكل الضريبة الجمركية المدفوعة لحين إتمام إعادة التصدير ثم استرداد هذه الضريبة كما هو الحال في النظام الأول .

(٤) نظام المناطق الحرة :

يلعب الاستثمار بصفة عامة ، والاستثمار الإنتاجي بصفة خاصة دورا هاما في تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية والإرتفاع بمعدلات النمو الاقتصادي في المجتمع .

وتحقيقا لهذا الدور تسعى الدول المتقدمة والنامية إلى زيادة الاستثمارات بوسائل متعددة من أهمها إنشاء المناطق الحرة (غالبا في ميناء بحري أو جوي) يخضع لسيادتها سياسيا وتشريعيا ، إلا أن هذه المناطق تعامل من الناحية الضريبية كما لو كانت خارج حدود الدولة (أي كمنطقة أجنبية) ، ومن ثم فإن البضائع ورؤوس الأموال والاستثمارات التي توجد فيها لا تخضع للضرائب المحلية (جمركية كانت أو غير جمركية) .

وقد أطلقت صفة "الحرة Free " على هذه المناطق بسبب ما تتمتع به التجارة منها وإليها من حرية ، فما يصل إلى هذه المنطقة من بضائع أو سلع من الخارج لا تسري عليه الضرائب على الواردات ، وما يُصدر منها إلى الخارج لا يخضع أيضا للضرائب على الصادرات .

وتقوم الدول بإنشاء المناطق الحرة من أجل جذب رأس المال الأجنبي ليساهم بجانب رأس المال الوطني في إقامة المشروعات الاستثمارية في المجالات المختلفة (الصناعية والزراعية والتجارية والخدمية) ، مما يؤدي إلى زيادة نسبة القوة العاملة وتخفيض معدلات البطالة ، إضافة إلى اكتساب العاملين من المواطنين بها الخبرة والمهارة والاطلاع على التكنولوجيا الحديثة .

وسيؤدي ذلك إلى تشجيع الصناعات التصديرية التي تساهم في تحقيق التوازن في الميزان التجاري للدولة . وعن طريق تقديم التيسيرات التشريعية والمالية والإعفاءات الضريبية والضمانات المتنوعة التي تتقرر للمشروعات المقامة في المنطقة الحرة ، يتم تشجيع دخول رؤوس الأموال المادية والبشرية الوطنية والأجنبية للاستثمار بها ، وهو ما يساهم في حسن استغلال هذه الموارد في الداخل وإنعاش السوق الوطنية نتيجة إرتفاع معدلات الإنفاق من قبل العاملين في المنطقة الحرة داخل السوق المحلية .

وينعكس كل ذلك في جعل المنطقة الحرة مركزا تجاريا وصناعيا هاما يعمل على تنشيط الاقتصاد الداخلي في مجالات التصنيع والنقل والتأمين ....الخ ومن ثم يتحقق الإرتفاع بالدخول وتحسين مستوى المعيشة .

ومن ناحية أخرى ، ستؤدي زيادة التصدير وإعادة التصدير (من المنطقة الحرة إلى الخارج) إلى زيادة حصيلة الدولة من العملات الأجنبية التي يمكن

استخدامها في استيراد رؤوس الأموال الإنتاجية ، والوفاء بالمدفوعات الدولية والمحلية المتنوعة .

لكل هذه الأسباب تقرر الدول – ومن خلال التشريعات الضريبية بصفة عامة ، والتشريع الجمركي بصفة خاصة – لهذه المناطق نظاما جمركيا خاصا يتناسب مع أهمية تحقيق هذه الأهداف .

ثانيا: تطبيقات النظم الجمركية الخاصة في دبي :

١- نظرة عامة :

منذ صدوره في مارس ١٩٦٦ ، تضمن قانون جمارك دبي النص في مادته الثانية (جدول ب) على عدم فرض الضريبة الجمركية على البضائع العابرة ، كما نصت المادة الثانية من القانون رقم (٢) لسنة ١٩٨٢ بتعديل قانون الجمارك لسنة ١٩٦٦م صراحة على استثناء بضائع العبور من الضرائب الجمركية . كما أن نظام الإفراج المؤقت قد ورد النص عليه في إعلان الجمارك رقم (٣٢) الصادر في ١٩٧٦/٨/٣١م ، حيث قرر هذا الإعلان أن السيارات المستوردة مؤقتا والمعفاة بمستندات سفر دولية تعفى من الضريبة الجمركية (نظام التربتيك) . وقد صدرت منذ عام ١٩٨٥ عدة إعلانات جمركية لتنظيم بضائع العبور . [1]

كما ورد النص على نظام رد الضريبة "الدروباك" في المادة الثالثة من القانون الإتحادي رقم (١١) لسنة ١٩٨١ ، والمعدل بالقانون الإتحادي رقم (١٢) لسنة ١٩٩٤ بشأن فرض ضريبة جمركية إتحادية على الواردات من التبغ ومشتقاته ، حيث تقرر أن تعفى من هذه الضريبة وبصفة مؤقتة السلع المشار إليها في المادة الأولى (وهي التبغ ومشتقاته من سجاير وسيجار وغير ذلك ، وسواء كانت هذه السلع مصنعة أم من المواد الخام) إذا كان استيرادها بقصد إعادة تصديرها إلى خارج الدولة بحالتها أو بعد تصنيعها أو تكملة تصنيعها .

ويشترط للإعفاء أن يودع المستورد لدى الجهة المختصة بتحصيل الضريبة تأمينا نقديا ، أو ضمانا مصرفيا بقيمة الضريبة المستحقة ، وأن تتم إعادة التصدير

---

(١) راجع : قانون جمارك دبي لعام ١٩٦٦ مع التعديلات والنظمة اللاحقة له حتى عام ١٩٨٨ ، مرجع سابق ، ص١٤٩ وما بعدها .

خلال سنة من تاريخ الاستيراد ، فإذا انقضت هذه المدة دون أن تتم إعادة التصدير أصبحت الضريبة مستحقة الأداء .

وقد سبق لنا إيضاح هذا النظام في المبحث الثالث من الفصل الثاني من الباب الأول من هذا الكتاب ، وذلك ونحن بصدد الحديث عن الإعفاء المؤقت من الضريبة الإتحادية على الواردات من التبغ ومشتقاته .

والواقع أن هذا الاعفاء المؤقت يعتبر تطبيقا عمليا لنظام رد الضريبة (الدروباك) .

أما نظام المناطق الحرة في دبي فقد ورد النص على تطبيقه بالقانون رقم (١) لسنة ١٩٨٠م في شأن إنشاء المنطقة الحرة بجبل علي التابعة لإمارة دبي . وفي المادة الثالثة من هذا القانون تقرر أن تعفى البضائع التي يتم التخليص عليها في ميناء جبل علي أو ميناء راشد من الرسوم الجمركية (الضرائب الجمركية) في حالة تخزينها في المنطقة الحرة ، كما تعفى هذه البضائع من ذات الرسوم (الضرائب) عند إعادة تصديرها . كما صدر القانون رقم (٢) لسنة ١٩٨٦ بشأن الأعمال في المنطقة الحرة في ميناء جبل علي متضمنا النص في مادته الرابعة على أن تعفى البضائع الواردة للمنطقة الحرة أو المصنعة فيها من الرسوم الجمركية (الضرائب الجمركية) ولا تستوفى عنها أية رسوم تصدير جمركية (ضرائب التصدير) عند تصديرها . وفي يناير من عام ١٩٩٦ صدر أيضا قانون المنطقة الحرة في مطار دبي الدولي ، وهو القانون رقم (٢) لسنة ١٩٩٦ .

وقد نصت المادة السادسة من هذا القانون على أنه "مع مراعاة أحكام المادة (١٩) من هذا القانون [١] ، تكون المنطقة الحرة مفتوحة لجميع أنواع البضائع من جميع المصادر سواء كانت أجنبية أو وطنية" . كما نصت المادة (٧) من ذات القانون على أنه "تعفى البضائع الواردة للمنطقة أو المصنعة فيها من

---

(١) نصت المادة (١٩) على حظر إدخال البضائع التالية للمنطقة الحرة :

- البضائع الفاسدة (وهي البضائع المخالفة لقوانين حماية الملكية التجارية والصناعية والأدبية والفنية ، البضائع المقاطعة أو التي تقرر الحكومة مقاطعتها ، البضائع التي تتعارض مع المعتقدات الدينية ، الأفيون الخام والمصنع وورق الكوكا والقنب الهندي والحشيش أو الراتنج المستحضر من القنب الهندي أو من الشهدانج وورق القات ، البضائع والذخائر الحربية بدون ترخيص) .

الرسوم الجمركية (الضرائب الجمركية) ، ولا تستوفى عنها أية رسوم جمركية [1] عند تصديرها" .

بعد إلقاء هذه النظرة العامة على تطبيقات النظم الجمركية الخاصة في دبي طبقا لقانون جمارك دبي لعام ١٩٦٦ وتعديلاته اللاحقة ، والقوانين الأخرى المحلية والاتحادية التي صدرت بهذا الشأن ، ونظرا لسبق إيضاحنا لنظام رد الضريبة (الإعفاء المؤقت من الضريبة الإتحادية على واردات التبغ ومشتقاته) كما أشرنا حالا ، ولأننا سنخصص المبحث التالي لدراسة المعاملة الضريبية لبضائع ومشروعات المنطقة الحرة بميناء جبل علي في دبي ، فإننا سنكتفي هنا - وبشيء من التفصيل - بإيضاح النظام الجمركي الخاص المتعلق ببضائع العبور .

(٢) نظام تجارة العبور "الترانزيت" في دبي :

نظرا للمزايا التي يحققها تطبيق هذا النظام على المستويين المحلي والدولي والتي أشرنا إليها فيما سبق ، فقد أعفيت بضائع العبور من الضرائب الجمركية - كما سبق أن ذكرنا بمقتضى نص البند الثاني الوارد في الجدول (ب) الملحق بالقانون الجمركي الصادر في دبي عام ١٩٦٦م ، كما أن المادة الثانية من القانون رقم (٢) لسنة ١٩٨٢ بتعديل القانون السابق ، قد استثنت بضائع العبور صراحة من دفع الضرائب الجمركية ، إلا أنه يجوز إستيفاء تأمين نقدي أو ضمان مصرفي كتأمين من صاحب البضاعة يرد له بعد إعادة تصدير بضاعته خارج الدولة .

وقد أنشئت بميناء راشد منطقة لتخزين البضائع بمقتضى القانون رقم (٣) لسنة ١٩٨٢ ، حيث نصت المادة (٣) من هذا القانون على أنه "لا تستوفى أية رسوم جمركية على البضائع التي يتم التخليص عليها في أي ميناء بحري أو جوي في دبي وتخزن في منطقة التخزين المعفاة من الرسوم الجمركية في ميناء راشد كما تعفى هذه البضائع من الرسوم الجمركية (الضرائب الجمركية) عند إعادة تصديرها . ويشترط في ذلك أن تستوفى الرسوم الجمركية (الضرائب الجمركية) عند إخراج البضاعة من منطقة التخزين لغايات الاستيراد ضمن حدود دولة الإمارات العربية المتحدة .

---

(١) أي "ضرائب جمركية" .

ويفهم مما تقدم أن البضاعة العابرة عبر موانئ دبي لاتحصل عنها ضرائب جمركية ، إذا كان المرور عابرا ولم يتم إنزال البضاعة لتخزينها في منطقة التخزين المعدة لذلك بميناء راشد . فإذا ما أنزلت البضاعة العابرة وتم تخزينها في هذه المنطقة لفترة محددة ، فإن المستورد يلتزم في هذه الحالة بدفع تأمين نقدي أو ضمان مصرفي (بقيمة الضريبة المستحقة) . هذا التأمين يرد للمستورد إذا قام بإعادة تصدير البضاعة إلى خارج الدولة ، فإذا لم يقم بذلك ، أي إذا خرجت البضاعة من منطقة التخزين إلى داخل الدولة ، فإنها تعامل كمعاملة الاستيراد العادي ، ولا ترد للمستورد قيمة التأمين في هذه الحالة ، أي أن الضريبة الجمركية تكون واجبة الداء .

وكانت المدة المحددة لمغادرة بضائع العبور ثلاثين يوما ، إلا أن هذه المدة قد تقرر تمديدها إلى تسعين يوما بمقتضى إعلان جمارك دبي رقم ٨٤/١٠٣ الصادر في ١٩٨٤/٣/٣ ، وذلك بالنسبة لقطع غيار السفن . وقد نص هذا الإعلان على أنه :

١- يتم تحديد زمن تسليم البضاعة في الفترة ما بين تاريخ تخليص بيان العبور (وليس تاريخ إنزال البضاعة) وتاريخ استلام البضاعة على متن السفينة .

٢- كما ستزيد المدة المحددة لتسليم البضائع من ٣٠ يوما إلى ٩٠ يوما .

وفي الأول من مايو سنة ١٩٨٥م ، صدر إعلان الجمارك رقم ٨٥/١٤٠ مقررا ما يأتي :

(١) تم تمديد الفترة التي يشترط أن تغادر خلالها بضائع جرى تخليصها بموجب بيانات العبور ، من الفترة الحالية المحددة وهي ٣٠ يوما من تاريخ البيان (٩٠ يوما بالنسبة لقطع غيار السفن) إلى ١٨٠ يوما .

(٢) تقبل الجمارك مطالبة واحدة فقط لإعادة مبلغ التأمين أو للتخلي عن الضمان المصرفي عن كل بيان ، ولكن يمكن للمطالبة أن تغطي أي عدد من أجزاء من الشحنات شريطة أن تكون الأدلة المؤيدة لذلك واضحة تماما كما يشترط أن يجري تقديمها خلال ٢١٠ أيام من تاريخ العبور (وهذا

يعني أنه يجب تقديمها خلال ٣٠ يوما بعد إنتهاء فترة الستة شهور المحددة لإعادة شحنها) .

إبتداء من الأول من فبراير ١٩٨٨م - وطبقا لإعلان الجمارك رقم ٨٨/١٩٢ تقرر تغيير نظام مستندات البضائع المستوردة لغرض إعادة تصديرها ، والتي كانت سابقا تصرح على بيانات بضائع العبور كالتالي :

(أ) ستستعمل بيانات بضائع العبور الجمركية للبضائع العابرة دبي بموجب قائمة شحن (مانيفست) باسم ميناء آخر .

(ب) يتم التصريح للبضائع المشحونة بموجب قائمة شحن (مانيفست) باسم دبي لغرض إعادة تصديرها خلال ١٨٠ يوما من تاريخ البيان الجمركي على البيان العادي للبضائع الواردة الخاضعة للرسوم الجمركية أو على البيان العادي للبضائع الواردة المعفية من الرسوم الجمركية ، وليس على بيانات بضائع العبور المستعملة حسب النظام السابق شريطة أن يظهر أي من هذين البيانين "لغرض أعادة التصدير" .

(ج) يتم التخليص على البضائع "الخاضعة للرسوم الجمركية" تحت هذه الفئة مقابل دفع تأمين أو تقديم ضمان مقبول والذي سيعاد أو الأفراج عنه بعد تقديم إثبات مقبول بأن هذه البضائع قد تم إعادة تصديرها حسب الإجراءات الحالية .

(د) مستندات "إعادة التصدير" هي نفس المستندات المطلوبة لعملية "التصدير" أي أن على كل من يود القيام بعملية إعادة التصدير أن يكمل الآتي :

١- "بيان البضائع الصادرة" إذا كانت عملية إعادة التصدير ستتم عن طريق ميناء راشد ، ميناء جبل علي أو مطار دبي الدولي .

٢- "قوائم البضائع الصادرة" ذات العلاقة إذا كانت عملية التصدير ستتم عن طريق ميناء الحمرية ، قسم السفن ، قسم النقل البري أو قسم الطرود البريدية .

وفي الوقت الحالي : يمكن التمييز بين إجراءات كل من الإدخال المؤقت بقصد إعادة التصدير ، وبضائع العبور ، ومنطقة التخزين المعفاة من الرسوم ، على النحو التالي [1] :

١- الإدخال المؤقت :

يمكن للمستوردين بعد الحصول على موافقة الجمارك ، استيراد بضائع في وضع معلق للرسوم بغرض إعادة التصدير خلال فترة ستة أشهر ، وبموجب تأمين عوضا عن دفع الضرائب الجمركية . وفي هذه الحالة يعاد دفع التأمين أو الضمان الجمركي بعد تقديم الدليل على إعادة التصدير . أما البضائع التي تبقى في دولة الإمارات العربية المتحدة لمدة تزيد عن ستة أشهر ، فإنها تكون خاضعة للضرائب الجمركية . ويُشترَط إعادة تصدير السِلع المستوردة لغرض العرض في المعارض بصورة مؤقتة عن طريق ميناء راشد خلال ٩٠ يوما من تاريخ الاستيراد . ويجب تفتيش البضائع قبل حزمها في الحاوية ، كما يُشترَط تقديم الإذن بإقامة المعرض الصادرمن السلطات المختصة عند تخليص معاملة الاستيراد .

٢- بضائع العبور (الترانزيت) :

تُخلِّص البضائع التي تصل إلى ميناء راشد والمرسلة في طريقها إلى وجهة أخرى – عبر دبي – على أنها "بضائع عبور" . وعليه يجب على وكيل البضاعة أن يقدم إلى موظف الجمارك المعاملة التالية :

(أ) الوثيقة المزدوجة (إذن التسليم/البيان الجمركي) من أصل وثلاث نسخ

(ب) الدليل على قيمة البضاعة إذا كان عبورها براً .

وبالنسبة لعبور البضائع براً يشترط تقديم تأمين أو ضمان مصرفي بقيمة الضرائب المستحقة (ويلاحظ هنا أن الحاجة ملحة لتطبيق هذا النظام لعدم وجود نظام رد الضرائب الجمركية "The Draus Bàck S.") . [2]

---

[1] راجع تفصيلات ذلك في : جمارك دبي ، التاريخ والأنشطة والإجراءات ، صادر عن جمارك دبي ، ١٩٩٦ ، ص٢٢-٢٣ .

[2] راجع تفصيلات ذلك في : "جمارك دبي : التاريخ والأنشطة والإجراءات" ، صادر عن جمارك دبي ، ١٩٩٦ ، ص ٣٩ .

وتخلص بضائع العبور التي يتم استلامها في المنافذ الجمركية الأخرى [1] على بيان بضائع العبور الخاصة بتلك المنافذ .

٣- منطقة التخزين المعفاة من الضرائب الجمركية :

في هذه المنطقة تخلص الارساليات للإيداع فيها بعد تقديم الوثائق التالية إلى الجمارك :

أ- بيان البضائع الواردة إلى المنطقة ، وهو معد من قبل المستورد .
ب- إذن التسليم من وكيل الشحن .
ج- الفاتورة الأصلية .
د- شهادة المنشأ الأصلية .

ويتم التحكم في حركة البضائع إلى خارج منطقة التخزين المعفاة بواسطة بيانات الاستيراد أو التصدير الخاصة بمنطقة التخزين ، والتي يتم إعدادها من قبل المستورد أو الشاحن .

وقد تفرض الضرائب الجمركية في حالة الاستيراد ، وتطلب الجمارك تأمينا عن هذه الضرائب في حالة التصدير عن طريق البر . ويمكن نقل ملكية البضائع من مالك إلى آخر في منطقة التخزين المعفاة بشرط أن يتم ذلك بعلم الجمارك . ولكن لا يسمح عادة بإعادة تغليف هذه البضائع .

---

(١) تنتقل البضائع بين دبي والعالم الخارجي الآن عبر المنافذ الجمركية الآتية : ميناء راشد ، جبل علي ، الحمرية ، السواحل ، المطار ، النقل البري ، البريد ، رأس الخور ، قسم المسافرين .

المبحث السادس

المعاملة الضريبية لحركة التجارة والمشروعات العاملة في المنطقة الحرة بميناء جبل علي

أولا : التطور التشريعي ، ومؤشرات التطور الاقتصادي :

١- أنشئت المنطقة الحرة في ميناء جبل علي التابع لامارة دبي ، بمقتضى القانون رقم "١"لسنة ١٩٨٠ ، وقد نصت المادة الثالثة من هذا القانون على اعفاء البضائع التي يتم التخليص عليها (في حالة تخزينها بالمنطقة الحرة) من الضرائب الجمركية ، كما تعفى هذه البضائع من ذات الضرائب عند اعادة تصديرها .

وفي شهر مايو من عام ١٩٨٣ صدرت عن سمو نائب حاكم دبي التعليمات المتعلقة بتحديد المنطقة الحرة في ميناء جبل علي ، حيث قررت المادة الثانية من هذه التعليمات أن مساحة هذه المنطقة وحدودها تحدد طبقا للخريطة المرفقة بهذه التعليمات ، وتبدوا أهمية هذه التحديد في قصر الاستفادة من المزايا والتيسرات المقررة على المشروعات والبضائع والأعمال التي تقع داخل هذه الحدود .

وبتاريخ ١٩٨٥/١/٩ صدر المرسوم رقم (١) لسنة ١٩٨٥ بانشاء سلطة المنطقة الحرة في ميناء جبل علي ، علي أن تكون تابعة لحكومة دبي ويكون مركزها في ميناء جبل علي . وقد نصت المادة الرابعة من هذا المرسوم على المهام التي تتولاها هذه السلطة من حيث الاشراف علىالمنطقة الحرة ، ووضع الأنظمة اللازمة لادارتها ، واصدار التراخيص للشركات الراغبة في العمل بها وتزويد هذه الشركات بناء على طلبها بالفنيين والحرفيين والاداريين وغيرهم من العمال وفق ماتقتضيه طبيعة العمل في المنطقة الحرة ووفق شروط يتفق عليها بين الشركة الطالبة والسلطة .

وفي ١٩٨٦/١٢/٢٨ صدر في دبي القانون رقم (٢) لسنة ١٩٨٦ بشأن الأعمال في المنطقة الحرة بميناء جبل علي ، وقد اشتمل هذا القانون على خمس عشرة مادة تضمنت التنظيم القانوني للمعاملة الضريبية للبضائع أو السلع الموجودة بالمنطقة الحرة والداخلة اليها والخارجة منها . وكذلك للمشروعات والأعمال والاستثمارات القائمة بالمنطقة الحرة . وللدخول والأرباح المتحققة بها والمحولة منها الى الخارج .

٢- ونظرا للمزايا المتعددة والتيسيرات والضمانات المتنوعة التي قررها هذا القانون للبضائع والمشروعات العاملة بالمنطقة الحرة بجبل علي من ناحية . والموقع الممتاز للمنطقة الحرة بجبل علي حيث أنها تشكل نقطة توقف ملائمة لحركة التجارة العالمية من ناحية أخرى ، يضاف الى ذلك الموقع الاستراتيجي لامارة دبي ، حيث أنه قريب من مدخل الخليج وهو ما يسهل الوصول الى شبه الجزيرة العربية بأكملها (أي الوصول الى ١٨ مليون مستهلك بأسواق الخليج فقط ، ١,٣ مليار مستهلك في جملة الأسواق المجاورة) ، وكذلك نظرا للتطور الواضح والتقدم الرائع الذي شهدته البنية الأساسية (الطرق ، الجسور ، وسائل الاتصالات ، المرافق الحيوية الأخرى المتنوعة) ، فقد أصبحت المنطقة الحرة بجبل علي والمنطقة الحرة بمطار دبي الدولي [1] تمثلان وبحق امتدادا للمشروع الاقتصادي العملاق لامارة دبي. ويمكن للبيانات الحديثة التالية [2] تقديم مؤشرات هامة للتطور الاقتصادي الذي حققته المنطقة الحرة بجبل علي (بصفة خاصة) ، وحركة التجارة الدولية لامارة دبي (بصفة عامة) ، وذلك خلال ما يزيد قليلا عن عشر

---

(١) رغم حداثة نشأة المنطقة الحرة في مطار دبي الدولي (يناير ١٩٩٦) ، فقد وافقت مؤخراً دائرة الطيران المدني بدبي على إعطاء تراخيص رسمية لتسع شركات عالمية مشهورة متعددة الجنسيات للعمل في هذه المنطقة من ضمن ١٧ شركة عالمية كانت قد منحتها موافقة مبدئية في وقت سابق . راجع : صحيفة البيان - دبي - بتاريخ ١٩٩٧/٥/٣١-ص٥ .

(٢) وردت هذه البيانات في حديث لرئيس سلطة المنطقة الحرة بجبل علي ، المدير العام لموانئ دبي، نشرته كلا من : صحيفة البيان - دبي- بتاريخ ١٩٩٧/٤/٢٠م ، ص٣، العدد رقم (٦١٥٠) . مجلة "الإمارات اليوم" : أسبوعية ، إقتصادية ، سياحية، تصدر عن دار البيان بدبي ، العدد رقم (١٦٩) : ٣-١٠مايو ١٩٩٧ - ص٨٠-٨١.

سنوات ، أي منذ انشاء سلطة المنطقة الحرة بجبل علي عام ١٩٨٥ ، وتنظيم الاستثمارات وأعمال المشروعات بها منذ عام ١٩٨٦ :

* تنفرد موانىء دبي بقدرتها على استقبال السفن العملاقة التي تحمل ستة آلاف حاوية .
* أسهمت الزيادة في عدد الشركات الصناعية والتجارية في نمو مناولة الحاويات في سلطة موانىء دبي ، ففي خلال الفترة ١٩٩١ - ١٩٩٦ فقط ، تضاعف المجموع السنوي لمناولة الحاويات لتصل سلطة موانىء دبي الى المرتبة الثانية عشرة على مستوى العالم . ،
* زاد عد الشركات في المنطقة الحرة حاليا (مايو ١٩٩٧) ليصل الى أكثر من ١٠٠٠ شركة من ٧٣ دولة في العالم . وتزيد حصة دول العالم الصناعي المتقدم من هذه الشركات على ٤٣٪ .
* تمكنت المنطقة الحرة من جذب اكثر من ٧٠ شركة من كبرى الشركات العالمية مثل / ايوا ، بوش ، بريتشن بتروليوم ، هوندا ، لاندروفير ، يونيليفر ، وذلك على سبيل المثال لا أكثر .
* نجحت المنطقة الحرة في جذب استثمارات مهمة للصناعة ، حيث وصل عدد الشركات الصناعية الى مايمثل ٢٥٪ من عدد المؤسسات القائمة في جبل علي ، وتصل حصة استثمار هذه الشركات الصناعية الى ٥٣٪ من مجموع استثمارات كافة المؤسسات.
* تساهم المنطقة الحرة مساهمة فعالة في تنشيط الحركة التجارية في امارة دبي ، وقد قُدِّر حجم إنفاق الشركات القائمة في جبل علي في السوق المحلية خلال العام الماضي (١٩٩٦) باكثر من ٢,٧مليار درهم .
* يصل عدد العاملين في الشركات القائمة بجبل علي الى مايزيد على ٣٥ ألف عامل (ويمثل هذا العدد مانسبته ٩٠٪ من اجمالي العاملين بحكومة دبي ، ٦٥٪ من اجمالي العاملين بالحكومة الاتحادية) [1] .
* اتسع نطاق التجارة الخارجية لامارة دبي ،حيث بلغ عدد شركائها التجاريين ١٦١ شريكا حول العالم . وخلال الثلاثين عاما الماضية ، ارتفع إجمالي حجم

---

(١) حيث يبلغ عدد العاملين بالحكومة الإتحادية ٤٥ ألفا ، وعدد العاملين بحكومة دبي ٣٩ ألفا .

تجارتها الخارجية من ٢٧٥ مليـون درهـم (التجـارة غـير النفطيـة) في عـام ١٩٦٥ الى ٧٢٣٩٢ مليون درهم في عام ١٩٩٥ ، كما بلغت حصـة دبـي مـن اجمالي قيمة تجارة دولة الامارات مانسبته ٧١,٤٪خلال عام ١٩٩٥ . [١]

ثانيا : المال المستثمر في المنطقة الحرة بجبل علي ، من حيث نوعـه ، شكله القانوني ومجالات استثماره .

١- أنواع الأموال المستثمرة :

– المال المستثمر في المنطقة الحـرة قـد يتخـذ شـكلا نقديـا (عمـلات محلية أو أجنبية) ،أو شكلا ماديا (آلات ومعـدات وخامـات) ـ أو شـكلا معنويا (مجموعة الحقـوق المعنويـة كـبراءات الاخـتراع والعلامـات التجاريـة المسجلة) .

ويلاحظ أن القانون رقم (٢) لسـنة ١٩٨٦م بشـأن الأعمـال في المنطقـة الحرة بميناء جبل علي لم يحدد أنواعا معينة من الأمـوال أو البضـائع يجـوز ادخالها واستثمارها بالمنطقة باستثناء ما حظر هـذا القـانون مـن تلـك الأمـوال والبضائع طبقا للمادة رقم (١٣) .

هذا التوسع فيما يمكن استثماره بالمنطقة الحرة يتضح من نـص المـادة الثانية التي عرفت : البضائع " في سياق الأحكام المتعلقة بهذا القانون بأنـها " جميع السلع والمواد والآلات مهما كان نوعـها" . كمـا يتضـح هـذا التوسـع أيضا من نص المادة الثالثة التي قررت " مع مراعـاة أحكـام المـادة (١٣) مـن هذا القانون تكون المنطقـة الحـرة مفتوحـةلجميع أنـواع البضـائع مـن جميـع المصادر ، سواء كانت أجنبيه أو وطنية " . وفيما يتعلـق بـالأموال في شـكلها النقدي ، ومادامت الدولة تطبق نظام حرية الصرف ، فان العملة التي يتكون منـها رأس المـال المُستَثمَر ، وأيـا كـان نوعـها ، يمكـن تحويلـها الى درهـم الامارات العربية المتحدة .

---

[١] ومن المتوقع أن تصل خلال عام ٢٠٠٠ إلى ١٠٠٢٢٣ مليون درهم . راجع في ذلك "جمارك دبي - بوابة لؤلؤة الخليج" ، من إصدارات جمارك دبي بالتعاون مع مجلة لؤلؤة الخليج ، ١٩٩٧م ، ص١٤٦-١٤٧ .

ولم يشترط القانون أن يتخذ رأس المال المستثمر شكل توريد أصناف معينة من الالات والمعدات ، ومن ثم فان المشروعات يمكنها استخدام أية آلات أو معدات ، سواء كانت جديدة أم مستعملة ، وأيا كانت جهة الصنع (وطنية أو أجنبيه) بشرط ألا تكون من جهة يحظر التعامل معها كإسرائيل .

– وفيما يتعلق بالأموال أو البضائع المحظور ادخالها لأغراض الاستثمار بالمنطقة الحرة ، فانها وطبقا للمادة (١٣) من القانون ، تتمثل فيما يأتي :[١]

(١) البضائع الفاسدة .[٢]

(٢) البضائع المخالفة لقوانين حماية الملكية التجارية والصناعية والأدبية والفنية .

(٣) البضائع المقاطعة أو التي تقرر الحكومة مقاطعتها .[٣]

(٤) البضائع التي تحمل كتابات أو رسوم أو زخارف أو علامات أو أشكال تتعارض مع معتقدات وتعاليم ومفاهيم الأديان السماوية .

(٥) الأفيون الخام والمصنع وورق الكوكا والقنب الهندي والحشيش أو الراتنج المستحضر من القنب الهندي أو من الشهدانج وورق القات .

(٦) البضائع والذخائر الحربية ، الا ما كان منها بموجب ترخيص من السلطة المختصة بالامارة .

– وتأسيسا على ما تقدم ، فانه يمكن القول بصفة عامة ، أن الأموال التي يمكن للمشرعات أن تستثمرها في المنطقة الحرة ، وبعد الترخيص باقامتها ، تشمل ما يأتي :

(١) رؤوس الأموال المحلية بعملة الدولة (الدرهم) ، سواء كانت مملوكة لمواطنين أو أجانب .

---

(١) يلاحظ تطابق ما ورد في هذه المادة مع ما ورد في المادة رقم (١٩) من القانون رقم (٢) لسنة ١٩٩٦م بإنشاء المنطقة الحرة في مطار دبي الدولي .

(٢) أيا كان سبب الفساد ، كإنتهاء الصلاحية ، أو التلوث مثلا .

(٣) طبقا لإعلان الجمارك رقم ١٩٩٣/٢٨٥ الصادر في ١٩٩٣/٢/٩م ، أصبح حظر التجارة مع جنوب روديسيا وجنوب إفريقيا لاغيا تماما .

(٢) التحويلات المصرفية باحدى العملات الحرة عن طريق أحد البنوك المعتمدة في الدولة (دولة الامارات العربية المتحدة) أو بالخصم على حسابات بالنقد الأجنبي يتم الاحتفاظ بها لدى هذه البنوك .

(٣) الحقوق المعنوية كبراءات الاختراع والعلامات التجارية المسجلة في دولة من دول الاتحاد الدولي للملكية الصناعية .

(٤) الآلات والمعدات والخامات والمواد والسلع المستوردة من الخارج لأغراض اقامة وتشغيل المشروعات المرخص بها . ولايشترط أن تكون هذه الآلات والمعدات ووسائل النقل المستخدمة جديدة أو حديثة الصنع .

(٥) الآلات والمعدات ووسائل النقل والمواد الخام التي يتم الحصول عليها من داخل الدولة سواء كانت وطنية أم أجنبية الصنع أو المصدر ، أي سواء كانت محلية أو أجنبية .

٢- الشكل القانوني للمال المستثمر :

ان نص المادة الثالثة على أن " تكون المنطقة الحرة مفتوحة لجميع أنواع البضائع ومن جميع المصادر وسواء كانت أجنبية أو وطنية " ، هذا النص يعني عدم وجود شروط معينة تتعلق ، بملكية هذه البضائع أو رؤوس الأموال الانتاجية المستمرة في المنطقة الحرة ، وعلى ذلك فان الأموال المستثمرة يمكن أن تكون مملوكة بالكامل للمواطنين أو الأجانب أو مملوكة بالمشاركة بينهما معا ، ودون تحديد لنسبة هذه المشاركة أن وجدت بين المواطنين أو الأجانب .

كما أن القانون رقم (٢) لسنة ١٩٨٦ ، لم يشترط أن يتخذ تاسيس المنشآت أو المشروعات القائمة في المنطقة الحرة شكلا قانونيا محددا (كشركة مساهمة أو شركة توصية ...الخ)، فالمادة الخامسة من هذا القانون تنص على أنه " يسمح بتأسيس المصانع ومصانع التجميع والمشاريع الصناعية الأخرى ، وتعاطي أعمال الشحن والتأمين والتخزين وأية أعمال تجارية أومالية أخرى في المنطقة الحرة " ، وكذلك نجد نص المادة الحادية عشرة

يقرر أنه للشركات والأفـراد أن توظـف أو تسـتخدم مـن تشـاء في أعمالهـا في المنطقة الحرة على أن لايكون هؤلاء من رعايا أي بلد مقاطع او تقرر الحكومة مقاطعته اقتصاديا .

ويستفاد من هذين النصين أن المشرع قد حدد مجالات الاسـتثمار مـع تقرير حرية استخدام وتوظيـف العـاملين مـن أيـة جنسـية (باسـتثناء رعايـا الـدول المقاطعـة) ،الا أنـه لم يحـدد شـكلا قانونيـا معينـا تلـتزم باتخـاذه المشروعات القائمة بالمنطقة الحرة . ومن ثم يمكن لهذه المشروعات أن تتخـذ شكل مشروعات فردية تكون مملوكة بالكامل للعنصـر الوطـني أوالأجنـبي أو شكل شركات مساهمة أيا كان نوعها .

ورغم هذا التوسع في الأشكال القانونية التي يمكن للمشروعات القائمة في المنطقة الحرة أن تتخذها ، فان ذلك يجب أن يتم في الاطار القانوني الذي تحـدده القوانـين الأخـرى المطبقـة في الدولـة ، سـواء كـانت هـذه القوانـين اتحادية أو محلية .

ونظـرا لعـدم وجـود نـص بقـانون المنطقـة الحـرة يعفـي المشـروعات والشركات التي تعمل بهذه المنطقة من الخضوع لهذه القوانين ، فان نصـوص هذه القوانين يجب أن تكون واجبة التطبيق على مايقام في المنطقة الحـرة مـن مشروعات أوشركات .

وبالرجوع الى القانون الاتحادي للشركات رقم (٨) ١٩٨٤م ، نجد أن المادة السادسة قد حددت – وعلى سبيل الحصر – سبعة أنواع من الشـركات التجارية يجوز انشاؤها بالدولـة وهي : (شركة التضامـن ، شركة التوصية البسيطـة ، شركة المحاصة ، شـركة المسـاهمة العامـة ، شركـة المسـاهمة الخاصـة ، الشركـات ذات المسئوليـة المحـدودة ، شـركة التوصيـة بالأسـهم) .

ولما كانت هذه المادة قد نصت على بطلان كل شـركة لاتتخـذ شـكلا من هذه الأشـكال السـبعة ، وحيـث أن قـانون الشـركات الاتحـادي تسـري أحكامه بالنسبة للمشروعات العاملة بالمنطقة بالحرة – كما سبق أن أشـرنا – فان المشروعات والشركات القائمة بهذه المنطقة تكون ملتزمة باتخاذ أحد هذه

الأشكال دون غيرها ، حتى يمكن الأعتراف بها والسماح لها بمباشرة نشاطها بها .

٣- مجالات الاستثمار بالمنطقة الحرة [١] :

طبقا لنص المادة الخامسة من القانون رقم (٢) ١٩٨٦ بشأن الأعمال في المنطقة الحرة بجبل علي " يسمح بتأسيس المصانع ومصانع التجميع والمشاريع الصناعية الأخرى ، وتعاطى أعمال الشحن والتأمين والتخزين وأية أعمال تجارية أو مالية أخرى في المنطقة الحرة " [٢] .

– ويتضح من هذا النص ان المشرع قد فتح الباب واسعا للاستثمارات في المنطقة الحرة بجبل علي ،وفي جميع المجالات المتعلقة بالصناعة والتجارة والمال .

ان عبارة " تأسيس المصانع " والتي وردت في النص مطلقة دون تحديد ، تعني السماح بالاستثمار في مختلف العمليات الصناعية من أجل انتاج كافة السلع أيا كان نوعها والغرض من استخدامها . كما أن عبارة " أية أعمال تجارية أو مالية أخرى " تعني السماح بالاستثمار في كافة الأعمال المتعلقة بالتجارة والمال ،مثل انشاء شركات ومكاتب للشحن والخبرة والاستشارات والنشاط والمصرفي ونشاط التأمين واعادة التأمين والنقل وخدمات البترول . كل ذلك بالاضافة الى ماورد في النص من السماح بالاستثمار في مجال صناعات التجميع من اجل اعادة التصدير أو الاستهلاك المحلي ، وبالطبع فإن هذه العمليات المتعلقة بالتجميع أو التخزين يجب ان تتم في

---

(١) منذ تأسيسها بموجب المرسوم الصادر في العام ١٩٨٥ ، انتقلت المنطقة الحرة لجبل علي من قوة إلى قوة . وفي نهاية العام ١٩٩٢ بلغ متوسط المستثمرين الجدد الذين ينضمون للمنطقة الحرة بجبل علي ١٢,٤ مستثمر في الشهر . وفي منتصف عام ١٩٩٣ حققت المنطقة الحرة إنجازاتها حيث وصل عدد الشركات إلى أكثر من ٥٥٠ شركة منها عدد كبير من الشركات العالمية . راجع : جمارك دبي – بوابة لؤلؤة الخليج – مرجع سابق ، ص١٠٩ .

(٢) طبقا لنص المادة الخامسة من القانون رقم (٢) لسنة ١٩٩٦ بإنشاء المنطقة الحرة في مطار دبي الدولي ، فإن أعمال هذه المنطقة تشمل (استيراد البضائع وتخزينها بهدف إعادة تصديرها أو توريدها للمنطقة الجمركية بدبي ، تعبئة وتطوير بعض البضائع المستوردة ، إقامة الصناعات الخفيفة أو ذات التكنولوجيا المتقدمة ومصانع التجميع من أجل التصدير أو التوريد لجمارك دبي ، إقامة خدمات تجارية متنوعة مثل خدمات البنوك والتأمين والشحن الجوي وغيرها) .

اطار القوانين المطبقة ، وعلى أساس مانصت عليه المادة (١٣) سالفة الذكر . حيث لايجوز اعادة تجميع أو تخزين المواد أو البضائع الضارة بالصحة العامة أو البضائع الضارة بالأمن والسلامة والآداب العامة .

وعند الموافقة للمشروعات أو للشركات على ممارسة نشاطها في المنطقة الحرة ، فان ذلك يتم بموجب عدة أنواع من الرخص تصدر جميعها من قبل سلطة المنطقة الحرة لجبل على ، على أن تكون كل رخصة صالحة خلال الفترة التي تحمل فيها الشركة عقد ايجار ساري المفعول يكون صادرا عن نفس السلطة ، وتجدد هذه الرخص سنويا طالما أن عقد الايجار ساري المفعول ، وهذه الرخص هي [1] :

١- الرخصة الخاصة : وتصدر هذه الرخصة للشركات المؤسسة أو القائمة بصورة قانونية خارج دولة الامارات العربية المتحدة ، وفي هذه الحالة لاتطلب رخصة من دائرة التنمية الاقتصادية في دبي ، ويجوز أن تكون ملكية الشركة أجنبية ١٠٠٪ اذا كان ذلك مطلوبا . كما تسمح هذه الرخصة الممنوحة من قبل سلطة المنطقة الحرة للشركة بالعمل فقط في المنطقة الحرة لجبل علي أو خارج الدولة ، ويسمح لها بالعمل والبيع في الدولة من خلال وكيل أو موزعين ، كما يمكن للشركة حاملة الترخيص الخاص بشراء مستلزماتها والحصول على الخدمات من داخل دولة الامارات العربية المتحدة .

٢- الرخصة العامة : وهذه تصدر للشركات الحاصلة على رخص سارية المفعول من دائرة التنمية الاقتصادية في دبي " رخصة البلدية سابقا " أو رخصة صادرة من أية جهة من الجهات الرسمية الأخرى التي تسمح للشركة بالعمل في الدولة ، ويلاحظ أن الرخصة العامة الصادرة من سلطة المنطقة الحرة لجبل علي تسمح للشركات بممارسة النشاط

---

(١) راجع في ذلك :
- جمارك دبي - بوابة لؤلؤة الخليج ، مرجع سابق ، ص ١١٤ .
- دليل الأعمال - صادر عن المنطقة الحرة لجبل علي - دبي ، نوفمبر ١٩٩٤ ، ص٧ .

الاقتصادي المدرج على الرخصة الصادرة من دائرة التنمية الاقتصادية في دبي أو أية جهة رسمية اخرى.

وعلى الرغم من أن العمل يتم داخل المنطقة الحرة ، الا أنه يجب على حاملي الرخص العامة التقيد بالشروط والالتزامات التي تفرضها الدوائر الاتحادية والبلديات بالنسبة لبقية اعمالهم في بقية أنحاء الدولة .

٣- الرخص الصناعية الوطنية : وتصدر هذه الرخص للشركات الصناعية المسجلة داخل أو خارج دولة الامارات العربية المتحدة ، شريطة أن تكون ملكية هذه الشركات أو المساهمة فيها بنسبة ٥١٪ على الأقل لمواطني دول مجلس التعاون الخليجي ، التي تضم كلا من البحرين، والكويت وعمان ، والمملكة السعودية ودولة الامارات العربية المتحدة على ألا تقل القيمة المضافة للمنتجات في المنطقة الحرة عن ٤٠٪ . وهذه الرخصة تعطي الحقوق نفسها التي تنتفع بها الشركات التابعة لدول مجلس التعاون الخليجي داخل دولة الامارات العربية المتحدة .

ويلاحظ أن الشركات الحاصلة على الرخص الصناعية الوطنية [١] تحصل على اعفاء من الضرائب الجمركية على منتجاتها التي يتم تصديرها الى دول مجلس التعاون الخليجي . وتتولى سلطة المنطقة الحرة لجبل علي متابعة الاجراءات اللازمة للتسجيل الصناعي لدى وزارة المالية والصناعة نيابة عن الشركات [٢] .

---

(١) وتسمى هذه الرخص "رخص مؤسسات المنطقة الحرة" ، وهي مؤسسات ذات مساهمة منفردة تم تأسيسها داخل المنطقة بموجب القانون رقم (٩) الصادر من حكومة دبي في عام ١٩٩٢م ، الذي يسمح بتأسيس الشركات ذات السمعة والشهرة العالمية للعمل في دبي ، وذلك من خلال تسجيلها في المنطقة الحرة لجبل علي .

(٢) وتتمثل هذه الاجراءات فيما يأتي :

(أ) تقدم الشركة لسلطة المنطقة الحرة لجبل علي طلبا بذلك مرفقا معه بيانا توضيحيا عن المشروع المقترح

(ب) تقوم سلطة المنطقة الحرة بتقديم المشروع المقترح إلى وزارة المالية والصناعة ، ومتابعة الإجراءات نيابة عن الشركة ، وتعمل السلطة كحلقة وصل بين الشركة المقدمة للطلب ووزارة المالية والصناعة بشأن أية إيضاحات =

ثالثا : المعاملة الجمركية لحركة التجارة من وإلى المنطقة الحرة :

ويقصد بهذه المعاملة : مدى خضوع كل من (البضائع التي ترد الى المنطقة الحرة من الخارج ، والبضائع التي تصدر من هذه المنطقة الى الخارج أو الداخل ، والبضائع الموضوعة داخل المنطقة الحرة لاستهلاكها أو استعمالها) للضرائب الجمركية .

وقد وردت الأحكام المنظمة لهذه المعاملة الجمركية بنصوص المواد (٤) (٦)،(٧) من القانون رقم (٢) ١٩٨٦ بشأن الأعمال في المنطقة الحرة لجبل علي ، كمايلي :

* المادة (٤) " : تعفى البضائع الواردة للمنظمة الحرة أو المصنعة فيها من الرسوم (الضرائب) الجمركية ، ولا تستوفي عنها أية رسوم (ضرائب) تصدير جمركية عند تصديرها " .
* المادة (٦) " : يسمح بوضع البضائع لاستهلاكها او استعمالها داخل المنطقة الحرة ، وتعفى هذه البضائع من الرسوم الجمركية (الضرائب الجمركية) .
* المادة (٧) : تعتبر البضائع الواردة من المنطقة الحرة الى المنطقة الجمركية في دبي ، كأنها مستوردة من الخارج لأول مرة ، وتستوفي عنها الرسوم الجمركية (الضرائب الجمركية) وفقا لأحكام التعرفة الجمركية المعمول بها " .

ومن مجمل هذه النصوص يمكن استخلاص الأحكام التالية :

= (ج) عند الموافقة المبدئية على المشروع تصادق وزارة المالية والصناعة على هذا المشروع بشكل أولي ، وتصدر السلطة الرخصة الصناعية الوطنية للشركة لكي تبدأ بتنفيذ المشروع .

(د) عندما تصبح الشركة مستعدة للإنتاج ، تقوم السلطة بإتخاذ الاستعدادات والترتيبات اللازمة لإجراء المعاينة على المصنع من قبل وزارة المالية والصناعة . وعند اكتمال جميع الترتيبات ، تقوم هذه الوزارة بإصدار شهادة تتضمن رقم التسجيل الصناعي ، ثم تقوم بإبلاغ الأمانة العامة لمجلس التعاون الخليجي ، والتي بدورها تقوم بإبلاغ سلطات الجمارك في أقطار المجلس .

(هـ) بعد التسجيل ، تصدر وزارة الاقتصاد والتجارة شهادة المنشأ بناء على طلب الشركة .

١- بالنسبة للبضائع الواردة الى المنطقة الحرة :

– نظرا لأن المنطقة الحرة تعتبر من الناحية الجمركية كأنها منطقة أجنبية ، كما أنها – وتطبيقا لما قررته المادة (٣) من القانون – تعتبر منطقة مفتوحة لجميع أنواع البضائع من جميع أنواع المصادر ، سواء كانت أجنبية أو وطنية فإن كافة هذه البضائع تعفى من الضرائب الجمركية في حالة ورودها الى المنطقة الحرة من الخارج أو من الداخل ، ويرجع الإعفاء هنا الى اعتبار ما يرد من البضائع الى المنطقة الحرة في حكم البضائع المصدرة الى الخارج ، وقد سبق أن أشرنا الى أن قانون جمارك دبي لعام ١٩٦٦ لايقرر فرض ضرائب على الصادرات من دبي الى الخارج .

ومن ثم ،فان البضائع التي تصدر من داخل دولة الامارات او من داخل امارة دبي الى المنطقة الحرة ، لاتخضع للضرائب الجمركية ، كما أن البضائع التي ترد الى هذه المنطقة من العالم الخارجي ، أو تلك التي تصنع فيها ، تعفى أيضا من الضرائب الجمركية تطبيقا لنص المادة الرابعة من القانون .

٢- بالنسبة للبضائع المصدرة من المنطقة الحرة الى العالم الخارجي :

وهذه البضائع تعفى أيضا من الضرائب الجمركية ، تطبيقا لصراحة النص الوارد في المادة الرابعة " .. ولاتستوفي عنها اية رسوم " ضرائب " تصدير جمركية عند تصديرها ".

ويستند هذا الأعفاء الى الطبيعة الخاصة للمنطقة الحرة من ناحية ، والى تحقيق أحد أهم أهداف انشاء هذه المنطقة وهو تشجيع عملية التصدير من ناحية أخرى ، وعلى ذلك ، وما دامت الصادرات من امارة دبي غير خاضعة للضريبة الجمركية ، كما أشرنا – فان تطبيق هذا الإعفاء بالنسبة لصادرات المنطقة الحرة ، يعتبر ليس فقط – تنفيذا للتشريع الجمركي ، وانما يعتبر ايضا تطبيقا لمقتضيات تحقيق أهداف المنطقة الحرة .

٣- بالنسبة للبضائع المصدرة من المنطقة الحرة (أو المسحوبة منها) الى الداخل

وهذه البضائع تخضع للضرائب الجمركية ، لأنها تعتبر في حكم البضائع المستوردة من الخارج ، وقد تقرر ذلك صراحة بمقتضى نص المادة السابعة من القانون : " تعتبر البضائع الواردة من المنطقة الحرة الى المنطقة الجمركية في دبي ، كأنها بضائع مستوردة من الخارج لأول مرة ، وتستوفي عنها الرسوم الجمركية (الضرائب الجمركية) وفقا لأحكام التعرفة الجمركية المعمول بها)

ويلاحظ هنا أن صياغة النص لا تتسم بالدقة الكافية ، لأن مجرد وصول البضائع الى المنطقة الجمركية (قادمة من المنطقة الحرة) لايكفي بذاته لاخضاعها للضريبة الجمركية ، ذلك لأن هذه البضائع قد ترد الى المنطقة الجمركية على سبيل العبور المؤقت في طريق تصديرها الى خارج الدولة ، ومن ثم فان دخولها للإستهلاك المحلي في دبي (وهو مناط فرض الضريبة الجمركية) يكون غير متحقق [١] .

رابعا: المعاملة الضريبية لعوائد العاملين والمشروعات بالمنطقة الحرة :

ان تحقيق الأهداف المناطة بالمنطقة الحرة لايتأتي فقط من تقرير الاعفاءات الجمركية لحركة التجارة الخارجية من هذه المنطقة واليها ، ولكنه يتحقق أيضا من خلال تقرير اعفاءات ضريبية على دخول العاملين وأرباح الشركات القائمة بها . ان تقرير هذه الاعفاءات بنوعيها (من الضرائب الجمركية من ناحية ، ومن الضرائب الداخلية من ناحية أخرى)، وتقديم ضمانات وتيسرات متنوعة من أجل جذب مزيد من الاستثمارات الانتاجية في مجالات متنوعة داخل المنطقة الحرة يعتبر من العناصر الرئيسية والأسباب الأساسية في تحقيق المناطق الحرة لأهدافها ، واستمرار تقدمها وازدهارها .

---

(١) ومن ثم فإن فرض الضريبة الجمركية يقتضي أن يكون النص أكثر وضوحا كأن يصاغ مثلا على النحو التالي: "تعتبر البضائع التي يتم استيرادها من المنطقة الحرة إلى داخل دبي لاستعمالها أو استهلاكها..." .

وتطبيقا لذلك ، وردت النصوص في المواد (٨) ، (٩) ، (١٠) ، (١١) ، (١٢) من القانون رقم (٢) ١٩٨٦ بشأن الأعمال في المنطقة الحرة متضمنة تقرير اعفاءات ضريبية هامة للعاملين والشركات القائمة في هذه المنطقة ، ومتضمنة كذلك ضمانات وتيسيرات متنوعة لهذه الشركات والمشروعات ، وذلك من أجل جذب مزيد من الاستثمارات الانتاجية المحلية والأجنبية للعمل بالمنطقة الحرة .

وقبل أن نعرض بشيء من التفصيل لهذه الاعفاءات ولتلك الضمانات والتيسيرات ، يحسن أولا بيان النصوص القانونية المقررة لذلك .

١- النصوص القانونية :

م (٨) : " تعفى الشركات والأفراد والعمال في المنطقة الحرة من كافة الضرائب - بما في ذلك ضريبة الدخل - فيما يتعلق بعملياتها داخل المنطقة الحرة ، وذلك لمدة خمسة عشر عاما قابلة للتجديد لمدة مماثلة بقرار من السلطة ، وتحتسب المدة من تاريخ بدء عمل هذه الشركات والأفراد والعمال " .

م (٩) : " لاتخضع أموال أو نشاطات الأفراد أو الشركات طوال مدة عملها في المنطقةالحرة لأية اجراءات تأميمية أو مقيدة للملكية الخاصة "

م (١٠): تستثني الشركات والأفراد والعمال لمدة خمسة عشر عاما من أية قيود تتعلق بتحويل رأس المال والأرباح أو الأجور بأية عمله من العملات الى أية جهة خارج المنطقة الحرة ، وتحتسب المدة من تاريخ بدء عمل هذه الشركات أو الأفراد أو العمال في المنطقة الحرة ، ويجوز تجديد هذه المدة لمدة مماثلة بقرار من رئيس السلطة .

م (١١) : " للشركات والأفراد أن توظف أو تستخدم من تشاء في أعمالها في المنطقة الحرة ، على أن لا يكون هؤلاء من رعايا أي بلد مقاطع أو تقرر الحكومة مقاطعته اقتصاديا".

م (١٢) : " لا تخضع الشركات أو الأفـراد فيمـا يتعلـق بعملياتـها في المنطقة الحرة للقوانين والأنظمة المتعلقـة بالبلديـة أو للسـلطات والصلاحيـات الداخلة ضمن اختصاصها .

٢- الاعفاءات الضريبية :

لم يقتصر المشرع في دبي على اعفاء البضـائع الـواردة للمنطقـة الحـرة بجبل علي أو المصنعة فيها من الضرائب الجمركية على الـواردات ، وكذلـك اعفاء البضائع المصدرة منها الى الخارج من الضرائب الجمركية على الصادرات وذلك كما سبق ايضاحه في مجال بيان المعاملة الجمركية لحركة التجـارة مـن وإلى المنطقة الحرة ، وانما قرر أيضا وطبقا لنـص المـادة الثامنـة سـالف الذكـر اعفاء الشركات والأفراد والعمال في المنطقة الحرة من كافة الضرائـب لمـدة ١٥ عاما قابلة للتجديد . وبالطبع فان هـذا الاعفـاء ينصـرف الى الايـرادات الـتي يحققها أطراف النشاط الاقتصادي في المنطقة الحرة ، وسـنحاول هنـا ايضـاح نطاق الاستفادة من هـذا الاعفاء ، وطبيعته ومدته ومـدى تـأثره بالتشريعـات اللاحقة .

(أ) نطاق الاستفادة من الاعفاء الضريبي :

يقصد هنا بنطاق الاستفادة :أنواع الايرادات التي يطبق عليها الاعفاء الضريبي ، وأنواع الاشخاص العاملين في المنطقة الحرة والمستفيدين منه :

(١) بالنسبة للايرادات محل الاعفاء :

نجد أن نص المادة الثامنة قد قرر ان كافة الضرائـب لاتسـري علـى العاملين بالمنطقة الحرة ، وهذا يعني أن كل ما يعتبر وعاء لاحدى الضرائـب يعفى منها . ولما كانت أوعية الضرائب على الايـرادات المحققـه مـن العمـل فقط ، أو من رأس المال فقط ، أو نتيجـة اختـلاط رأس المـال والعمـل معـا ، تتمثل على التوالي في الأجور والمرتبات ، والفوائده والأربـاح .وحيـث تخضـع الأجور والمرتبات للضريبة على كسب العمل ، وتخضع الفوائد للضريبية على ايرادات القيم المنقولة ، كما تخضع الأرباح للضريبية علـى الأربـاح التجاريـة

والصناعية ،فان كافة هذه الايرادات المحققه كنتيجة لمباشرة النشاط في المنطقة الحرة لاتخضع لأية ضرائب ايا كان نوعها وأيا كانت تسميتها .

فالارباح التي تحققها الشركات كأشخاص معنوية خاصة اوعامة ، وكذلك الدخول التي يحصل عليها الأفراد باعتبارهم مالكين للمشروعات الفردية او اصحابها ، والأجور التي يحصل عليها العمال نتيجة ممارستهم لعمل تابع يغلب عليه الطابع العقلي أوالجسماني ، والمرتبات المقررة للموظفين أو المستخدمين نتيجة عملهم الذي يغلب عليه الطابع الذهبي او الفكري ، والفوائد التي يحصل عليها المقرضون نتيجة اقراض رؤوس الأموال للاستثمار في المنطقة الحرة ، لاتسري عليها الضرائب .[1]

ويلاحظ ان نص المادة الثامنة قد ذكر ضريبة واحدة ، وهي الضريبة على الدخل في دبي التي تفرض على الأشخاص المعنويين الذين يمارسون العمل أو التجارة في دبي . ولما كانت هذه الضريبة هي الوحيدة التي تفرض في دبي ، وعلى نوع بذاته من الايرادات ، هو تلك الايرادات الناتجة لشخص معنوي ، فان المشرع يكون بذلك قد استثنى – ومن خلال هذا النص الوارد في المادة الثامنة – هذه الايرادات ذاتها ، والمتحققة لشخص معنوي يمارس عمله في المنطقة الحرة من الضريبة على الدخل ، والتي تخضع لها كافة الاشخاص المعنوية الاخرى التي تمارس عملها داخل دبي (أي بعيدا عن النطاق الجغرافي المحدد للمنطقة الحرة بجبل علي) .

اما بقية الدخول الاخرى المتحققه في المنطقة الحرة ، فانها تعد معفاه من الضرائب – حتى ولو لم يرد النص على ذلك في القانون رقم (٢) ١٩٨٦ ، وذلك لعدم خضوع هذه الدخول أصلا لأية ضريبة سواء في دبي أم في غيرها من الامارات الأخرى في الدولة .

(٢) وبالنسبة للمستفيدين من الاعفاء :

نجدهم متمثلين في فئات ثلاث ، طبقا لنص المادة الثانية ، وهم الشركات ، والأفراد ، والعمال .

---

[1] كما لا تسري أية ضرائب أيضا على التوزيعات التي تجريها المشروعات لصالح المكتتبين في أسهمها طالما تحققت هذه التوزيعات عن أرباح نتجت من ممارسة النشاط في المنطقة الحرة خلال فترة الإعفاء .

ومادام النص قد ورد مطلقا ، فان ذلك يعني أن الشركات العاملة في المنطقة الحرة ، وأيا كان نوع الشركة (أي سواء كانت شركة مساهمة أم ذات مسئولية محدودة ، أو توصية بسيطة أو بالأسهم..الخ) [1] .

وبالطبع فان الاعفاء يسري فقط على عمليات الشركة التي تتم بالمنطقة الحرة ، أما الأرباح التي تتحقق من أعمال الشركة داخل الدولة فلا يسري عليها الاعفاء .

كما يستفيد بالاعفاء كذلك الأفراد أصحاب المشروعات الفردية بالمنطقة الحرة ، أو المساهمين فيها . وتتحقق هذه الاستفادة لهم سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو معنويين ، وسواء كانوا مواطنين أو أجانب ، وأيضا سواء كانوا مقيمين بالدولة أو مقيمين بالخارج . ذلك أن الاستفادة تتحقق مادامت التوزيعات قد تحققت عن العمليات بالمنطقة الحرة بغض النظر عن جنسية المستحقين لها . ويستفيد من الاعفاء كذلك العمال والموظفون والمستخدمون الذين يمارسون عملهم بالمنطقة الحرة .

(ب) طبيعة الاعفاء الضريبي :

يتضح من نص المادة الثانية ان الاعفاء المقرر بمقتضاها هو اعفاء عام ، ووجوبي ، كما أنه اعفاء مؤقت وليس مؤبدا أو دائما .

وهو اعفاء عام لأنه يسري على جميع الدخول والايرادات المتحققة في المنطقة الحرة نتيجة أعمال أو أنشطة تمت ممارستها فيها .وهو عام كذلك ، لأنه يطبق على جميع الشركات والأفراد والعمال . كما ترجع صفه العمومية أيضا الى تطبيقه بالنسبة لجميع الضرائب بما في ذلك ضريبة الدخل المفروضة بمقتضى المرسوم الصادر . وهو اعفاء وجوبي من ناحية الا أنه جوازي من ناحية أخرى : فهو وجوبي عند تقريره للمشروعات والشركات والأفراد والعمال لمدة الخمسة عشر عاما الأولى منذ بدء ممارستها للنشاط في المنطقة الحرة . ولأن الاعفاء في هذه الحالة مقرر بمقتضى القانون – وعلى نحو

---

[1] وذلك في إطار التحديد الوارد في المادة السادسة من القانون الإتحادي رقم (٨) لسنة ١٩٨٤ ، وهو تحديد ورد على سبيل الحصر ، كما سبق أن أشرنا إلى ذلك .

وجوبي – فان سلطة المنطقة الحرة تكون ملتزمه بتطبيقــه دون ان يكـون لهـا حق الاختيار بين التطبيق او عدم التطبيق . إلا أنه يعتبر جوازيا في حالة مـد مدة الاعفاء الى خمسة عشر عاما أخرى .

ففي هذه الحالة – وطبقا لنص المادة الثامنة أو يكـون التمديـد بقـرار من السلطة طبقا لما تراه مناسبا . ومادامت هذه المادة قد حــددت مدتـه (أي مدة الاستفادة منه) فانه يعتبر اعفاء مؤقتا وليس أبديا أو دائما .

(جـ) مدة الاعفاء الضريبي :-

يمكن التمييز بين ثلاثة أنواع من الاعفاءات الضريبية طبقا لمعيار أجل الاعفاء :

الأول: هو الاعفاء قصير الأجل ، حيث لا تزيد مدته عن خمس سنوات .

الثاني: هو الاعفاء متوسط الأجل الذي تترواح مدته بين ست وعشر سنوات .

الثالث: هو الاعفاء طويل الأجل وهو الذي تزيد مدة منحه عن عشر سنوات .

ولما كان نص المــادة الثامنــة قـد حـدد مـدة الاعفـاء الضريـبي المقـرر لصـالح المشروعات والأفراد والشركات العاملة بالمنطقة الحــرة بخمـس عشـرة سـنة ، فانه يعتبر – طبقا للتقسيم السابق – اعفاء طويل الأجل .

والواضح من صراحة النص ، أن المشـرع لم يكتـف فقـط بتقريـر هـذا الاعفاء طويل الأجل ، ولكنه قرر أيضا جواز مَدِّهِ لمدة مُماثلة بقرار من السلطة (أي سلطة المنطقة الحرة) . ويمكن ابداء الملاحظات الآتيــة علـى مـدة هـذا الاعفاء بنوعيها (أي المدة الأصلية والمدة الجديده المماثلة) :

الملاحظة الأولى : يعتبر تقرير المـدة الأصليـة للإعفـاء الضريـبي أمـرا وجوبيا ، أما تقرير الإعفــاء للمـدة الجديـدة المماثلـة ، فكمـا هـو واضـح مـن صراحة النص ، وكما سبق أن أشرنا الىذلك – فانه يعتبر أمرا جوازيا للسلطة ان شاءت منحته وان شاءت منعته .

الملاحظة الثانية : ان تقرير تمديد فترة الاعفاء الضريبي لمـدة مماثلـة للمدة الأصلية ، يعني أن الفترة محل الاعفــاء يمكـن أن تمتـد لتبلـغ ثلاثـين

عاما . ولاشك أنها فترة طويلة تعتبر تشجيعا وحافزا لجذب مزيد من الاستثمارات الى المنطقة الحرة ، الا أنها في ذات الوقت تمثل فترة طويلة لا تحصل خلالها خزانة الحكومة على ضرائب تمثل ايرادا عاما يمكن استخدامه في الانفاق العام . ومع ذلك ، فان النص لم يضع ضوابط محددة يمكن على أساس الاسترشاد بها ، قيام سلطة المنطقة الحرة بمد مدة الاعفاء الى مدة مماثلة . ولا شك أن هذه السلطة تضع في اعتبارها عند زيادة مدة الاعفاء مدى مساهمة المشروع في تحقيق أهداف التنمية الاقتصادية للإمارة ، ومدى مساهمته في زيادة معدل العمالة الوطنية ، وذلك مدى مساهمته في استغلال الموارد الطبيعية المتاحة وزيادة معدلات الصادرات .... الخ .

ان التأكد من تحقيق المشروع لهذه الاهداف ، وبالتالي تقرير استحقاقه لزيادة مدة الاعفاء ، تقتضي مثلا وجود لجنة أو هيئة معنية تابعة لسلطة المنطقة الحرة ، حيث تتولى هذه الهيئة دراسة طلبات الإعفاء المقدمة من المشروعات وربطها بالمساهمات الايجابية لها في تحقيق الأهداف العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية ، ثم إصدار توصية نتيجة هذه الدراسات ، تُرفع للسلطة من أجل اتخاذ القرارا المناسب في هذا المجال .

الملاحظة الثالثة : قد يتبادر الى الذهن ان سلطة المنطقة الحرة يمكنها أن تمد مدة الاعفاء لمدة أخرى مماثلة فقط ، أي أن المد مقصور على خمسة عشر عاما أخرى وليس أقل من ذلك ، وهذا المعنى الظاهري هو الذي يتضح من مجر القراءة الحرفية للنص " ... وذلك لمدة خمسة عشر عاما قابلة للتجديد لمدة مماثلة بقرار من السلطة ، .. " فإما أن يكون المد لمدة مماثلة (لاأكثر ولاأقل) ، وإما فلا ! !

والواقع أن الفهم الصحيح للنص يتمثل في اعتبار المدة المماثلة هي الحد الأقصى لمدة التجديد التي يمكن للسلطة ان تمنحها لبعض المشروعات ولكنها وفي نفس الوقت – لايمكن اعتبارها الحد الأدنى الذي يمكن للسلطة أن توافق على أقل منه [1] . ان السلطة يمكنها – وبناء على ماتراه مناسبا في

(1) راجع أيضا في هذا المعنى ، د.محمد حافظ الرهوان ، الضرائب والرسوم ، مرجع سابق ، ص٢٧٤ .

هذا الشأن أن تقرر التمديد لمدة خمسة عشر سنة ، كما يمكنها أيضا ألا توافق على أي تجديد ولأي مدة ولو كانت لشهر واحد . ومادام من يملك الأكثر ، يملك طبعا الأقل ، والأكثر هنا هو الرفض القاطع لأي تجديد ، فان السلطة يمكنها أن تمنح التجديد لمدة أقل ، قد تكون خمس أوست أو عشر سنوات أخرى .

الملاحظة الرابعة : حسم نص المادة الثامنة مسألة هامة كان الجدل يمكن أن يثار بشأنها لولا صراحة النص . هذه المسألة هي وقت حساب مدة الاعفاء الأصلية (هل هو وقت التأسيس أم وقت منح الترخيص ، أم وقت الموافقة النهائية ، أم وقت بدء النشاط الفعلي للمشروع؟) .

لقد حسم النص هذه المسألة بقوله " وتحتسب المدة من تاريخ بدء عمل هذه الشركات والأفراد والعمال) .

وتطبيقا لذلك اذا كانت بداية نشاط المشروع مثلا في أول مارس عام ١٩٨٧ ، فانه يحصل على اعفاء ضريبي من هذا التاريخ ويستمر حتى نهاية فبراير من عام ٢٠٠٢ ، ثم تبدأ محاسبته ضريبيا اعتبار من أول مارس عام ٢٠٠٣ . أي أن السنة الأولى التي يحاسب عنها ضريبيا تكون هي الفترة الممتدة من أول مارس عام ٢٠٠٢ الى نهاية فبراير عام ٢٠٠٣ ،الا اذا تقرر لهذا المشروع اعفاء ضريبيا اضافيا لمدة مماثلة (أي لمدة خمس عشرة سنة أخرى) ، ففي هذه الحالة الأخيرة ، يظل الاعفاء الضريبي ساريا حتى نهاية فبراير من عام ٢٠١٧م.

(د) مدى تأثر الاعفاء المقرر بصدور تشريعات أخرى :

– اذا صدر تشريع ضريبي جديد سواء كان اتحاديا أم محليا ، وكان قابلا للتطبيق على المشروعات والأفراد وللشركات العاملة بالمنطقة الحرة أو داخل دبي ، وتضمن هذا التشريع الجديد نصوصا تنقص أو تزيد من مدة الاعفاء الضريبي المقررة بالقانون رقم (٢) ١٩٨٦ ، فهل يؤثر ذلك على ماتم اكتسابه من حقوق في ظل هذا القانون الأخير ؟

ان القاعدة المستقرة في هذا الشأن تتمثل في انعدام الأثر الرجعي للقانون الجديد ، الا اذا تضمن هذ القانون النص صراحة على سريان أحكامه بالنسبة للماضي .

فاذا تضمن القانون الجديد نصا ينقص مدة الاعفاء الضريبي ، كأن يجعلها مثلا عشر سنوات بدلا من خمس عشرة سنة ، فان الحفاظ على الحق المكتسب في ظل القانون رقم (٢) ١٩٨٦ ، يقتضي تطبيق النص الجديد على المشروعات التي تنشأ بعد صدوره .

أما المشروعات التي كانت قائمة فعلا في ظل هذا القانون ، فانها تكمل مدة الاعفاء المقررة طبقا لنص المادة الثامنة منه ، الا اذا نص القانون الجديد على تطبيقه بأثر رجعي وفي هذ الحالة ستتأثر الحقوق المكتسبة لبعض المشروعات [1] .

أما اذا تضمن القانون الجديد معاملة ضريبية أفضل (كأن تصبح مدة الاعفاء الضريبي عشرين عاما مثلا) ، ففي هذه الحالة يطبق هذا القانون بأثر حال من تاريخ سريانه .

وهذا يعني أن المشروعات التي استفادت من الاعفاء الضريبي لمدة عشر سنوات في ظل القانون السابق تبقى لها عشر سنوات أخرى في ظل القانون الجديد (وليس مدة خمس سنوات فقط) . وبالطبع فان المشروعات الجديدة التي باشرت العمل في ظل القانون الجديد ستستفيد من مدة الاعفاء الجديدة كاملة (أي مدة العشرين عاما) .

ولاشك أن تطبيق القانون بأثر حال مباشر من ناحية ، وتضمنه معاملة أفضل من ناحية أخرى يعد من العوامل الهامة في جذب مزيد من الاستثمارات الوطنية والأجنبية الى المنطقة الحرة ، وبالتالي يؤدي الى تمكين هذه المنطقة من تحقيق الأهداف المناطة بها .

---

(١) فإذا كان أحد المشروعات قد استفاد من الإعفاء لمدة ١٢ سنة في ظل القانون رقم (٢) لسنة ١٩٨٦ ، فإن تطبيق القانون الجديد الذي يقرر فقط عشر سنوات للإعفاء ، سيؤدي (في حالة تطبيقه بأثر رجعي) إلى التزامه بدفع الضريبة عن السنتين الحادية عشرة والثانية عشرة ، بالاضافة إلى إلغاء استفادته من الإعفاء الضريبي عن السنوات الثلاث الباقية له في ظل القانون السابق .

(٣) الضمانات والتيسيرات المقررة لمشروعات المنطقة الحرة :

لم يكتف المشرع بتقرير مزايا الاعفاءات الضريبية للمشروعات العاملة في المنطقة الحرة بجبل علي ، ولكنه قرر ايضا ضمانات وتيسيرات هامة لهذه المشروعات ، وذلك لغرض جذب مزيد من الاستثمارات الوطنية والأجنبية لهذه المنطقة .

ولقد ورد النص على هذه الضمانات والتيسيرات في المواد رقم (٩) ، (١٠) ، (١١) ، (١٢) من القانون رقم (٢) ١٩٨٦ ومن مجمل نصوص هذه المواد ، يمكن الاشارة الى أن الضمانات تتمثل في :

(أ) عدم الخضوع لأية اجراءات تأميمية .
(ب) عدم الخضوع لأية اجراءات مقيدة للملكية الخاصة .

أما التيسيرات فتتمثل في :

(أ) حرية تحويل الأرباح ورؤوس الأموال والأجور (وبأي عمله) الى الخارج .
(ب) حرية استخدام أو توظيف العاملين " من أية جنسية " بالمنطقة .
(جـ) عدم الخضوع للقوانين والأنظمة المتعلقة بالبلدية .

وتتشابه هذه الضمانات والتيسيرات في بعضها مع تلك التي تم تقريرها بالنسبة للمشروعات العاملة بالمناطق الحرة بجمهورية مصر العربية ، وذلك بمقتضى الأحكام التي وردت في الباب الثالث (المتعلق بنظام الاستثمار في المنطقة الحرة) من القانون رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ [١] .

ولعل أول أوجه التشابه التنظيمي تتمثل في انشاء هيئة في كل من البلدين تختص بالاشراف على أعمال مشروعات المناطق في كل منهما . هذه

---

(١) لمزيد من التفصيلات حول هذا الموضوع ، راجع دراستنا : "الاستثمار في المنطقة الحرة بجبل علي وفقا لأحكام القانون رقم (٢) لسنة ١٩٨٦م - دراسة مقارنة بأحكام القانون رقم (٢٣٠) لسنة ١٩٨٩م في مصر" ، دراسة منشورة في مجلة "آفاق اقتصادية" الصادرة عن إتحاد غرف التجارة والصناعة في دولة الامارات العربية المتحدة" . العدد ٦٥ - مجلد رقم ١٧ ، سنة ١٩٩٦ ، ص ١٥-٥٣ .

الهيئة في دبي – وكما سبق أن ذكرنا هي : سلطة المنطقة الحرة بجبل علي وفي مصر تسمى هذه الهيئة بالهيئة العامة للإستثمار والمناطق الحرة [1] .

وقد قرر القانون المصري للمشروعات المقامة في المناطق الحرة بمصر الضمانات والتيسيرات الآتية :

(أ) إجازة تملك الأراضي والعقارات اللازمة لاقامة المشروعات والتوسع فيها ، وذلك بموافقة مجلس ادارة هيئة الاستثمار .

(ب) عدم جواز تأميم المشروعات أو مصادرتها ، كما لايجوز الحجز على أموال هذه المشروعات أو الاستيلاء عليها أو تجميدها أو التحفظ عليها أو فرض الحراسة عليها عن غير طريق القضاء .كما لا يجوز نزع ملكية عقارات المشروعات كلها أو بعضها الا للمنفعة العامة طبقا للقانون ومقابل تعويض عادل على أساس القيمة السوقية للعقار ، وفي غير الحالات التي يجوز فيها الغاء موافقة الهيئة على المشروع طبقا لأحكام هذه القانون ، لايجوز لاية جهة ادارية الغاء الترخيص بالانتفاع بالعقارات التي رخص بالانتفاع بها للمشروعات كلها أو بعضها الا بعد أخذ رأي الهيئة .

(جـ) عدم خضوع عمليات المناطق الحرة وفيما بينها وبين الدول الأخرى لأحكام قوانين الرقابة على النقد .

(د) عدم خضوع الشركات التي تمارس نشاطها في المناطق الحرة للأحكام المنصوص عليها في القوانين المحلية (قانون الشركات رقم ١٥٩لسنة

---

(1) طبقا لنص المادة (٢٩) من القانون رقم (٢٣٠) لسنة ١٩٨٩ – الباب الثالث – يختص مجلس إدارة هيئة الاستثمار بوضع السياسة التي تسير عليها المناطق الحرة في إطار السياسة العامة للدولة ، وله أن يتخذ ما يراه لازما من القرارات لتحقيق الغرض الذي تنشأ من أجله هذه المناطق وعلى الأخص (وضع لوائح نظام العمل داخل المناطق الحرة ، ووضع شروط منح التراخيص وشغل الأراضي والعقارات بالمناطق الحرة ، ووضع القواعد المنظمة لدخول البضائع وخروجها منها ، وأحكام قيدها، ومقابل شغل الأماكن التي تودع البضائع بها ، وفحص المستندات والمراجعة ، والنظام الخاص برقابة هذه المناطق وحراستها ، وتحصيل الرسوم المستحقة للهيئة) . كما يختص مجلس الادارة أيضا بالموافقة على إقامة المشروعات العامة بالمنطقة الحرة ، كما يجوز له أن ينشئ مناطق حرة خاصة تقتصر كل منها على مشروع واحد إذا اقتضت طبيعته ذلك " .

١٩٨١ ، والقانون رقم ٧٣ لسنة ١٩٧٣ ، والقانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٥٨ ، كما تعفى مشروعات النقل البحري التي تنشأ في المناطق الحرة من الشروط الخاصة بجنسية مالك السفينة والعاملين عليها المنصوص عليها في قانون التجارة البحري .

(هـ) السماح بتحويل الأرباح للخارج : ويستفاد ذلك من نص المادة (٢٢) ومؤداها: " يكون تحويل صافي أرباح المال المستثمر أوبعضها في حدود الرصيد الدائن بحساب العملة الأجنبية للمشروع ، وبالشروط والأوضاع المنصوص عليها في هذا القانون ولائحته التنفيذية . وفي فقرتها (أ) نصت المادة (٢٣) " على أن يكون تحويل المال المستثمر الى الخارج بأعلى سعر صرف معلن " .

(و) عدم خضوع المشروعات في المناطق الحرة لأحكام قانون العمل (المادة ٤٣) ، ومع ذلك فقد اشترطت هذه المادة الاتقل نسبة العاملين المتمتعين بالجنسية المصرية عن ٧٥٪ من جملة العاملين بالمشروع .

(ز) تيسيرات في اجراءات الحصول على التراخيص : وقد نصت على ذلك المادة (٤٧) بأن جعلت من مهام الهيئة العامة للإستثمار الحصول من الجهات المختصة بالدولة وبالنيابة عن أصحاب المشروعات على كافة التراخيص اللازمة وفقا للقوانين واللوائح لإنشاء وادارة وتشغيل المشروعات . وللهئية في سبيل ذلك أن تنشىء لديها مكاتب تمثل كافة الجهات المختصة بمنح التراخيص .

– ويلاحظ من هذا العرض الموجز أن الضمانات والتيسيرات التي قررها القانون رقم (٢) لسنة ١٩٨٦ بشأن الاستثمار والأعمال في المنطقة الحرة بجبل علي ، تتشابه مع تلك التي قررها القانون رقم (٢٣٠) لسنة ١٩٨٩ في مصر باستثناء الحكم المتعلق بتشغيل العمالة الوطنية ، فقانون الاستثمار المصري يستلزم الا تقل نسبة العمالة الوطنية في مشروعات المنطقة الحرة عن ٧٥٪ من جملة العاملين بالمشروع ، بينما ترك قانون الاستثمار بالمنطقة الحرة " بجبل علي " للمشرعات المقامة في هذا المنطقة حرية كاملة في اختيار

العاملين من أية جنسية [1] دون تحديد حد ادنى يجب على المشروعات توظيفه من المواطنين .

ونحن نرى أن هذا القانون الأخير ، وان حقق حرية المشروعات في اختيار من تشاء للعمل بها ، إلا أنه مع ذلك لايكون محققا لأحد الأهداف الهامة المرجو تحقيقها من إنشاء المنطقة الحرة ، ويتمثل هذا الهدف في تشغيل العمالة الوطنية وخفض نسبة البطالة ، واكساب العاملين الخبرة والمهارة وتمكينهم من الاطلاع على التكنولوجيا الحديثة في مشروعات المنطقة الحرة . ومن ناحية أخرى ، اذا ما عقدنا مقارنة بين المزايا الضريبية المقررة في القانون المصري من ناحية وقانون رقم (٢) لسنة ١٩٨٦ من ناحية أخرى . فانه يمكن استخلاص مايأتي :

(أ) حدد قانون الاستثمار بالمنطقة الحرة " بجبل علي " مدة واحدة للاعفاء الضريبي يمكن مدها لمدة مماثلة ،بينما حدد قانون الاستثمار المصري مددا متنوعة للإعفاء الضريبي تختلف كل منها عن الأخرى وفقا لطبيعة الاستثمار .

(ب) حدد القانون المصري شروطا لابد من توافرها للاستفادة بالاعفاء الضريبي في بعض الحالات ومثال ذلك ما نصت عليه المادة (١١) من اشتراط عدم خضوع الدخل المتحقق في مصر لضريبة مماثلة في دولة المستثمر الأجنبي ، وذلك حتى يستفيد هذا الأخيرمن الاعفاء المقرر من الضريبة العامة على الدخل في مصر ، بينما لم يحدد قانون الاستثمار بالمنطقة الحرة بجبل علي شروطا معينة للإستفادة من الاعفاءات الضريبية التي قررها .

(ج) اتفق القانونان على تقرير الاعفاء من الضرائب الجمركية بالنسبة لجميع الأدوات والمهمات والآلات ووسائل النقل الضرورية اللازمة لمزاولة النشاط المرخص للمنشآت داخل المنطقة الحرة ، الا أن المشرع المصري قد استنثنى من هذا الاعفاء سيارات الركوب (م ٢/٣١) .

---

[1] باستثناء العمال الذين يحملون جنسية أي بلد مقاطع كاسرائيل ، أو تقرر الحكومة مقاطعته إقتصاديا في المستقبل .

(د) نص القانون المصري صراحة على استفادة المشروعات الاستثمارية من الاعفاءات الضريبية الأفضل المقررة في قوانين أخرى ، حيث قررت المادة الحادية عشرة في فقرتها الأولى (مع عدم الاخلال بأية إعفاءات ضريبية أفضل مقررة أو تتقرر في قانون آخر ، تعفى أرباح المشروعات من الضريبية) ولكن المشرع في قانون الاستثمار المطبق في المنطقة الحرة بجبل علي لم ينص على ذلك ، ومن ثم فاننا – وكما سبق أن أشرنا الى ذلك في حينه – نرجع في هذه الحالة الى القاعدة المستقرة في هذا الشأن وهي انعدام الأثر الرجعي للقانون الجديد ، خاصة اذا كان هذا القانون الجديد يتضمن معاملة ضريبية أسوأ (الا اذا تضمن القانون الجديد النص صراحة على سريان أحكامه بالنسبة للماضي) .

وفيما يتعلق بالوضع القانوني لبضائع المنطقة الحرة في كل من دبي ومصر ، نجد تشابها واضحا بين قانوني البلدين في هذا المجال باستثناء أمرين هما :

الأول : أخضع المشرع المصري البضائع او السلع الواردة الى المنطقة الحرة من الداخل للضرائب الجمركية ، على الصادرات ، بينما أعفى المشرع في دبي هذه البضائع من الضرائب الجمركية ، لأن الصادرات عموما معفاة من الضرائب تطبيقا لأحكام قانون الجمارك في دبي كما سبق ان أشرنا) .

الثاني : بسبب تعدد المناطق الحرة في مصر ، نظم المشرع المصري تداول السلع والبضائع بين هذه المناطق على نحو خاص ، وهذا التنظيم غير موجود بالنسبة للمنطقةالحرة بجبل علي ، ولكنه يمكن أن يوجد في المستقبل اذا ما أنشئت مناطق حرة أخرى في دبي [1] ، أو مناطق حرة أخرى بدولة الامارات العربية المتحدة .

---

[1] كالمنطقة الحرة التي أنشئت أخيرا في مطار دبي الدولي بمقتضى القانون رقم (٢) لسنة ١٩٩٦م ، حيث تضم هذه المنطقة بين جنباتها شركات الشحن السريع الدولية ، ومخازن لشركات الطيران العالمية ، إضافة إلى ضمها مشروعات للصناعات الخفيفة المتطورة ذات التقنية العالية ، والتي لا تتطلب حيزا كبيرا ويمكن التوسع فيها رأسيا .

وفي ختام حديثنا عن المنطقة الحرة بجبل علي ، يمكن القول – وبحق – أن هذه المنطقة مؤهلة لتحقيق مزيد من التقدم لإمارة دبي بصفة خاصة ولدولة الامارات العربية بصفة عامة ، وذلك للمزايا العديدة التي توفرها للمشروعات والاستثمارية العاملة بها ، والتي يمكن ايجازها فيما يلي : [(١)]

* ملكية اجنبية لرؤوس الأموال المستثمرة بنسبة ١٠٠٪ .
* إعفاء من الضرائب لمدة ١٥ سنة قابلة للتجديد لمدة ١٥ سنة أخرى .
* حرية تحويل رأس المال والأرباح للخارج بنسبة ١٠٠٪ .
* لاتوجد أية ضرائب على الدخل الفردي .
* أمام المستثمرين سوق لأكثر من ١,٣ مليار مستهلك .
* لا توجد أية مشكلات ادارية ، كما أن سلطة المنطقة الحرة لجبل علي تمنح المشورة ذات الخبرة العالمية ، وتضمن الوفاء بجميع المتطلبات في سهولة ويسر .
* لاتوجد مشكلات في استقدام واستخدام الموظفين والعمال .
* وفرة الطاقة .
* لا توجد أية قيود على العملة .
* خدمات ممتازة من قبل أحدث ميناءين : ميناء جبل علي ، ميناء راشد .

وتجدر الاشارة أخيرا الى أن بلدية دبي قد أنشأت منطقة صناعية جديدة بجبل علي ، سوف تنتهي عملية مد شبكة الطرق الرئيسية اليها بنهاية عام ١٩٩٨ ، ويأتي انشاء هذه المنطقة ضمن المخطط الهيكلي لتطوير مجموعة من المناطق الصناعية القائمة على فترات زمنية حتى العام ٢٠١٢م.

وقد قامت البلدية بتقسيم هذه المنطقة الى نحو ١٨ نشاطا صناعيا مختلفا تلبي احتياجات السوق المحلي والتصدير [(٢)] .

---

(١) راجع : جمارك دبي – بوابة لؤلؤة الخليج ، مرجع سابق ، ص ١١٣ .

(٢) لمزيد من التفصيلات : راجع ما نشر عن هذا الموضوع في صحيفة البيان ، بتاريخ ١١ يونيو ١٩٩٧ ، ص ٥ .

المبحث السابع
تحصيل الضريبة الجمركية

تطبق جمارك دبي تعرفة جمركية موحدة على مستوى دولة الإمارات العربية المتحدة ، حيث يجري فرض الضريبة الجمركية بسعر ٤٪ على قيمة البضاعة الواردة عند الدخول "سيف" وهي القيمة الشاملة لكل من قيمة السلعة في البلد القائم بالتصدير مضافا إليها تكلفة الشحن والتأمين .

وطبقا لقانون جمارك دبي – وكما سبق أن أشرنا – لا تفرض ضرائب جمركية على الصادرات من دبي .[١]

وفي حالات الاستيراد المؤقت وعبور البضائع تقبل الجمارك تأمينا أو ضمانا مصرفيا عن قيمة الضريبة الجمركية المحتملة . كما لا تفرض ضريبة جمركية على البضائع الواردة إلى المنطقة الحرة بجبل علي أو المنطقة الحرة بالمطار أو إلى محطة الحاويات بالعوير . وكذلك على البضائع الواردة إلى منطقة التخزين المعفاة من الضرائب الجمركية في ميناء راشد [٢]

---

(١) بالنسبة للتصدير عن طريق البر من المنطقة الحرة ، يلاحظ أن الإعلان الجمركي رقم ١٩٩٣/٢٩٩ الصادر عن دائرة الموانئ والجمارك بدبي بتاريخ ١٩٩٣/١٠/٩ ، قد قرر ما يلي :

(أ) من أجل التأكد من إكتمال – وحسب الأصول لمستندات الجمارك – حماية لحقوق الوكلاء المحليين ، وتماشيا مع أنظمة تراخيص البلدية للتصدير ؛ يطلب من المصدرين أن يدفعوا تأمين /تقديم ضمان يساوي قيمة رسوم محلية على أساس سعر التسليم على ظهر السفينة للبضائع وبالسعر الساري حاليا ، أو (١%) ايهما أكثر لجميع البضائع المصدرة عن طريق البر من المنطقة الحرة .

(ب) يجب تصدير البضائع خلال (٣٠) يوما من تاريخ فاتورة التصدير من المنطقة الحرة ، ويسمح بزمن إضافي قدره (١٥) يوما من أجل تقديم المطالبة (راجع مذكرة الجمارك رقم١٩٩٣/٢٩٧) .

(ج) في حالة الإخفاق في تصدير البضائع وتقديم الإثبات على ذلك خلال الفترة المحددة أعلاه ، فإنه سيتم مصادرة قيمة التأمين/ المطالبة مقابل قيمة الضمان ، إضافة إلى ذلك ستتم المطالبة بدفع غرامة بنسبة (١٠%) من قيمة الشحنة إذا لم يكن المصدر حاصلا على رخصة البلدية للتصدير سارية المفعول من أجل استيراد البضائع أو حقوق وكالة الاستيراد لدولة الامارات العربية المتحدة للبضائع الداخلة في الموضوع .

يعتبر هذا الإعلان بمثابة تأكيد وإضافة لإعلان سلطة المنطقة الحرة بجبل علي رقم ٩٣/١١٧ المؤرخ في ٢٣ مايو ١٩٩٣م .

(٢) أما عندما يتم توريد هذه البضائع من هذه المناطق إلى داخل الدولة ، فإن الضريبة الجمركية تكون واجبة التحصيل عنها .

وكما سبق أن أشرنا فإن الإعفاءات المقررة من الضريبة الجمركية في الوقت الحاضر ، يتم تطبيقها وفقا لإعلان الجمارك رقم ٩٤/٣٢٠ الذي جرى بموجبه تطبيق قائمة المواد المعفاة من الضريبة الجمركية الموحدة الصادرة عن مجلس الجمارك بدولة الامارات العربية المتحدة ، وكذلك ما ورد في الإعلان الجمركي رقم ٩٥/٣٣٦ الصادر في ١٩٩٥/٦/٢٧ عن ذات المجلس .

وسنحاول في المبحث الحالي - ونحن بصدد الحديث عن تحصيل الضريبة الجمركية في دبي - إيضاح الأحكام المتعلقة بدخول البضائع الواردة إلى المنطقة الجمركية ، وطرق دفع الضريبة الجمركية ، والأحكام المتعلقة بدفع التأمينات النقدية والضمانات المصرفية ، وكذلك الأحكام المتعلقة بالمصادرة والعقوبات المقررة .

أولا : الأحكام المتعلقة بدخول البضائع الواردة للمنطقة الجمركية

الدائرة أو المنطقة الجمركية هي النطاق الذي تحدده سلطات الدولة كوزير المالية أو حكومة إحدى الإمارات كإمارة دبي في كل ميناء جوي أو بحري أو بري ويوجد فيه مركز أو نقطة تفتيش جمركي يرخص فيه بالقيام بجميع الاجراءات الجمركية أو بعضها .

ومع التطور المستمر لحركة البضائع من وإلى دبي ، فقد تعددت مواقع المنافذ والمكاتب الجمركية في إمارة دبي ، ووصل عددها في الوقت الحاضر إلى تسعة هي : المكتب الرئيسي/جمارك ميناء راشد ، جمارك المطار ، جمارك جبل علي ، جمارك ميناء الحمرية ، جمارك/مستودعات العوير ، جمارك السواحل ، جمارك البريد ، جمرك النقل البري ، وقسم المسافرين/المستشار البحري .

ويقصد بحركة البضائع بالجمارك دخول البضاعة إلى المنطقة الجمركية وسحبها من هذه الدائرة لكي يتسلمها أصحاب الشأن ، وذلك بعد اتخاذ مجموعة من الاجراءات تتعلق بمرور الواردات على عقارات الجمارك ، وتحرير بيانات البضائع ، وتخزين البضائع والإخطار بوصولها ، ومسئولية الجمارك عن البضائع المستلمة ، وتسليم البضائع بمعرفة الجمارك ، وبيعها بالمزاد العلني في حالات معينة .

وفيما يتعلق بدخول الواردات للمنطقة الجمركية للتفتيش عليها وتحصيل الضريبة الجمركية المستحقة عنها ، نجد أن الفصل السادس من قانون جمارك دبي قد وردت به الأحكام المنظمة لهذا الموضوع في المواد من (١٥) إلى (٢٥) ، وذلك على النحو التالي :

١- مرور الواردات بالمنطقة الجمركية للتفتيش وتحصيل الضريبة الجمركية :

م(١٥) : "يجب أن تمر جميع البضائع التي يجري استيرادها فور وصولها لدبي ، عبر العقارات التابعة للجمارك للتفتيش وتحصيل الرسوم الجمركية (الضريبة الجمركية) والرسوم الأخرى التي قد تكون مستحقة ، وذلك ما لم يستحصل على إذن خطي من المدير بالاعفاء من التفتيش" .

وطبقا لذلك يمكن لدائرة الجمارك معاينة أية بضائع داخلة للتأكد من صحة التصريح عنها أو للتأكد من أنها غير ممنوعة من الدخول أو لتحديد قيمتها . ويمكن لهذه المعاينة أن تتم في أي مكان أو زمان . كما أن صلاحيات الجمارك في مهام التفتيش غير مقيدة .

وتجري عمليات التفتيش عادة في ميناء الدخول قبل تسليم البضائع إلى المستورد ، لكن يمكن لهذه العمليات أن تتم في أي مكان آخر وفق حالات معينة .[1]

وإضافة إلى التفتيش الجمركي تخضع بعض البضائع لمعاملة تخليص من قبل سلطات حكومية أخرى ، ومثال على ذلك : تخضع كافة المواد الغذائية الواردة للتفتيش من قبل إدارة الصحة التابعة لبلدية دبي ، كما تخضع كافة المطبوعات والأفلام والأشرطة للتخليص من قبل وزارة الإعلام والثقافة قبل أن تفرج الجمارك عن شحناتها .

---

[1] من هذه الحالات مثلا : إذا رغبت الشركة في تفريغ أية حاوية في مستودعها الخاص ، تقوم الجمارك بوضع أقفال الرصاص على باب الحاوية وإجراء التفتيش في المستودع فيما بعد وعند الطلب . وكذلك إذا تم تنزيل بضائع في أي ميناء غير ميناء جبل علي ، وكانت تلك البضائع مرسلة إلى جهة مرخصة في المنطقة الحرة ، تقوم الجمارك بترصيص البضائع قبل نقلها ثم تعاينها إما في موقع صاحب الرخصة أو لدى وصولها إلى المنطقة الحرة .
راجع : جمارك دبي : التاريخ والأنشطة والإجراءات ، مرجع سابق ، ص ٤٥ .

٢- التخزين :

م(١٦) : "تفرز الجمارك البضائع المستلمة حسب علاماتها الرئيسية وأرقامها وتحفظها فيما توفر وجوده من فسحات مناسبة ومعقولة للتخزين" .

وتعتبر البضائع المخزنة في منطقة خاضعة لسلطة الجمارك قيد "التخزين ضمن النطاق الجمركي" .

ويعتبر مستودع الوكيل الموجود ضمن الميناء أحد المواقع التي ينطبق عليها هذا التخزين . ويسمح بالتخزين ضمن النطاق الجمركي في المناطق التالية :

(أ) مستودعات الوكلاء ضمن النطاق الجمركي في ميناء راشد والمطار .

(ب) محطة الحاويات في العوير (الميناء الجاف) .

(ج) مرافق "التخزين ضمن النطاق الجمركي الخاصة" في قرية الشحن بالمطار .

(د) منطقة التخزين المعفاة من الرسوم في ميناء راشد .

٣- إعلان وصول البضائع :

م (١٧) : "الجمارك غير مسئولة عن إعلان أصحاب البضائع بوصول بضائعهم" ، ومع ذلك يمكن للجمارك أن تندب – عند الطلب – موظف لمعاينة البضائع التي تصل متضررة أو ناقصة بحضور المستورد / الوكيل وموظفي الميناء . وتصادق الجمارك على التقرير النهائي في حالة الرغبة بإقامة مطالبة من شركة التأمين ، ولا تحصل على أية أجور عن هذه الخدمة .

كما يمكن للشركات أن تطلب من دائرة الجمارك الشهادة على وصول البضائع إلى دولة الإمارات العربية المتحدة أو وصولها إلى أية منطقة تخضع لرقابة جمارك دبي . ويشترط في الحالة الأولى تقديم بيان البضائع الواردة مع طلب الحصول على شهادة الوصول . وقد تطلب الجمارك تقديم البضاعة للمعاينة .

وفي الحالة الثانية ، يجب تقديم البضاعة للتفتيش عند وصولها إلى المنطقة الخاضعة لرقابة الجمارك ، ولا تحصل أية أجور أيضا عن هذه الخدمة .

٤- بيانات البضائع :

م(١٨) : "يجب على صاحب أية بضائع تجلب لدبي أو وكيله ، أن يصدر للجمارك بيانا يعطى فيه تفاصيل كافية صحيحة عن طبيعة هذه البضائع

وقيمتها الخاضعة للرسوم الجمركية (الضريبة الجمركية) ، وكميتها وعلاماتها المميزة مع أية معلومات أخرى قد يطلبها المدير ، وذلك بالطريقة والشكل والشروط التي قد يقررها المدير من وقت لاخر" .

وتطبيقا لذلك يجب على جميع السفن التي تحمل بضائع إلى موانئ دبي أن تقدم وثيقة المانيفست (قائمة السلع المنقولة عليها) لدائرة الجمارك . وتقوم دائرة الجمارك في بعض الحالات بتزويد السفن المغادرة بوثائق المانيفست ، كما توفرها للبضائع المنقولة براً . وتتوفر المعلومات المفصلة عن الوثائق المطلوبة في مكاتب الجمارك .

٥- المسئولية عن البضائع المستلمة من الجمارك :

م(١٩) : "١- لا تتحمل الجمارك أية مسئولية بالمرة عن أية بضائع أفرغت من أي مركب أو أُحضرت للعقارات التابعة لها ، ما لم تستلمها الجمارك وتصدر وصلا رسميا بها لقائد المركب ، أو لوكيله أو لمتعهدي النقل بالاجرام أو للشخص الذي نقل البضائع للمحلات التابعة لها . ٢- تعتبر الجمارك لغايات تحديد المسئولية عما يصيب البضائع التي تستلمها من فقدان أو تلف بحكم المستودع (بفتح الدال) بلا أجرة . ٣- لا تسأل الجمارك عن محتويات الرزم أو ماهيتها أو عن أي اختلاف يكتشف وجوده في أوزانها أو مقاييسها عما ورد في المانيفست أو القوائم إلا إذا أحصيت هذه المحتويات ودققت ونظم بمحتوياتها كشف مفصل وقِّعت عليه الجمارك عند استلامها تلك الرزم . ٤- الجمارك غير مسؤولة عن أي نقص أو تلف يصيب البضائع إذا نشأ عن طبيعة البضاعة أو طريقة تغليفها . ٥- لن يسمع أي إدعاء ضد الجمارك يتعلق بأية بضاعة تم تسليمها لصاحبها أو للشخص التي هي مرسلة له أو لوكيل أي مهما بعد تسليمها" .

٦- إدعاءات فقدان البضائع التي تتسلمها الجمارك أو إصابتها بالضرر :

م(٢٠) : "لدى أخذ الإدعاءات بعين الاعتبار تقدر الجمارك البضائع التي بقيت في العقارات التابعة لها لمدة تقل عن ستة أشهر بكامل قيمتها "سيف - دبي" ، والبضائع التي بقيت في هذه العقارات مدة ستة أشهر أو أكثر بما لا يزيد

عن ٥٠٪ من تلك القيمة ، ولا ينظر في الإدعاءات بالنسبة للبضائع التي بقيت في العقارات المذكورة مدة سنة أو أكثر ، وذلك كله ما لم يثبت المدعي أن الجمارك مسؤولة بصورة مباشرة عن التأخير في التخليص على البضاعة" .

٧- الرسوم :

م(٢١) : " تدفع الرسوم المقررة في الجدول (د) لهذا القانون للجمارك" . وبالرجوع إلى هذا الجدول ، والمرفق بقانون جمارك دبي وتعديلاته اللاحقة حتى عام ١٩٨٨ ، نجد أنه قد تتضمن أربعة أقسام للرسوم التي تؤدي عن بعض الخدمات الجمركية : **القسم الأول** يتعلق بما يؤدي من رسوم في الموانئ الساحلية والخور ، **والقسم الثاني** يتعلق بالرسوم واجبة الأداء عن بعض الخدمات التي تقدم بالمطار ، **والقسم الثالث** يشتمل على الرسوم واجبة الأداء في قسم الطرود البريدية ، كما تضمن **القسم الرابع** الرسوم العمومية التي تؤدي في قسم النقل البري . ويلاحظ أن القسم الأول (رسوم الموانئ الساحلية والخور) قد اشتمل على العدد الأكبر من البنود التي يوضح كل منها قيمة الرسم واجب الدفع مقابل ما يؤدي من خدمة . ومن هذه البنود : الرسوم العامة ، رسوم الاستلام والتسليم ، رسوم تسجيل البيان الجمركي (بيان البضائع الواردة) ، ورسوم الشهادات (شهادة النقص وخلافها) ، ورسوم البحث (التفتيش) ، ورسوم تسجيل السمك المجفف ، وتسجيل السفن ، وقائمة البضائع (المانيفست) ، وأجرة الرافعة ، والأرضية ، ورسوم الميناء والرصيف ودخول الخور والرسو . وبالطبع ، فقد طرأت عدة تعديلات على الكثير من قيم هذا الرسوم ، تم تحديدها بمقتضى الاعلانات الجمركية التي صدرت عن الجمارك منذ عام ١٩٨٨ وحتى الوقت الحاضر .[١]

---

[١] وكمثال على التعديلات التي طرأت على بعض الرسوم واجبة الدفع يمكن الاشارة إلى الرسوم الخاصة بإصدار بطاقات المندوبين للتخليص الجمركي لممثلي وكالات الشحن وشركات تخليص وشحن البضائع والمستوردين . فقد صدر إعلان جمارك دبي رقم ٨٩/٢٢٥ بفرض رسم قدره (١٠ دراهم) عن كل بطاقة مندوب تكون نافذة المفعول لسنة واحدة . واستمر ذلك مطبقاً منذ أول يوليو ١٩٨٩ وحتى أول سبتمبر ١٩٩٤ ، ففي هذا التاريخ الأخير صدر إعلان الجمارك رقم ١٩٩٤/٣٢٥ ليقرر رفع قيمة الرسم واجب الدفع من أجل إصدار أو تجديد بطاقة مندوب التخليص الجمركي إلى (٥٠ درهم) ، وليقرر أيضا غرامة قدرها (١٠٠) درهم يدفعها من يتأخر عن تجديد البطاقة لأكثر من شهر من تاريخ إنتهاء صلاحيتها ، وفي حالة فقد البطاقة تصدر بطاقة بدل فاقد مقابل رسم قدره (١٥٠ درهم) ، على أن ينفذ ذلك اعتبارا من ٥ سبتمبر ١٩٩٤م .

٨- بيع البضائع التي لا تسحب من الجمارك خلال مدة محددة :

م(٢٤) : "١- إذا لم تسحب البضائع وتدفع الرسوم الجمركية (الضريبة الجمركية) والرسوم الأخرى المستحقة عنها خلال سنة واحدة من تاريخ استلامها من قبل الجمارك ، فعلى المدير بيعها بالمزاد العلني" .

ملاحظة : عدلت المدة إلى ٦ شهور بمقتضى إعلان الجمارك رقم ١٩ بتاريخ ١٩٧٦/١٢/٢٣ ، على أن يتم التنفيذ على المزادات التي تعقد إعتبارا من مارس ١٩٧٧ .

"٢- تعلق نسخة عن تفاصيل البضائع المراد بيعها على لوحة إعلانات الجمارك قبل أسبوعين على الأقل من تاريخ بيعها ، ولا ضرورة لأي إعلان آخر عن البيع" .

"٣- يكون لصاحب البضاعة المراد بيعها حق استلامها قبل البيع شريطة قيامه بإتمام جميع المعاملات الرسمية المقررة ويدفع جميع ما هو مستحق عليه دفعه قبل تاريخ البيع بالمزاد" .

م(٢٥) : "يخصص ناتج بيع البضائع من قبل الجمارك بمقتضى أحكام المادة السابقة كما يلي :

أولا : لتسديد تكاليف البيع .

ثانيا : لتسديد الرسوم الجمركية وأجور الميناء والجمارك الأخرى المستحقة عن البضائع المباعة محسوبة بالقيمة التي حصل عليها من البيع .

ثالثا : لتسديد أجور الشحن والنقل بالأجرام أو غير ذلك من استحقاقات تتمتع بحق حجز البضائع . وتحتفظ الحكومة بالرصيد لمدة سنة لحساب الشخص الذي يستحقه . وإذا مضت هذه المدة ولم يثبت أي إدعاء بهذا الرصيد فإنه يصبح ملكا للحكومة" .

ثانيا: طرق دفع الضريبة الجمركية والتأمينات النقدية ، وقبول الضمانات المصرفية :

(١) دفع الضريبة الجمركية :

نصت المادة السابعة من قانون الجمارك على أن تدفع الرسوم الجمركية "الضرائب الجمركية" للجمارك عن جميع البضائع المستوردة لدبي ، على أن تراعى نصوص الإعفاءات المقررة في الجدول (ج) لهذا القانون .

ولما كانت قيمة الضريبة الجمركية المستحقة يتم حسابها على أساس معدل ٤٪ من القيمة "سيف" للبضاعة المستوردة ، فإن هذه القيمة الأخيرة لا بد وأن تحسب أولا قبل إخضاعها لهذا السعر القيمي . وفي مجال حساب هذه القيمة نصت الفقرة الثانية من البند الأول الوارد في الجدول (ب) بالقانون سالف الذكر ، على أنه "تحسب عادة قيمة سيف بالرجوع إلى الفواتير التجارية الصادرة بموجب شحنة البضائع المعنية ، لكن مدير الجمارك غير مقيد بقبول هذه القيمة ويمكنه تقدير قيمة البضائع باعتبارها قيمة نهائية لغرض فرض الرسوم الجمركية "الضريبة الجمركية" .

"كذلك تفرض (رسوم جمركية) [1] على قيمة عمولة الوكيل والتسويات الداخلية بين المجهز والمستورد/الوكيل المخصومة من قيمة الفواتير ، وسوف تضاف إلى القيمة الإجمالية لحساب وتحصيل الضريبة الجمركية" .

والخصومات الأخرى مسموحة في حالة كونها استقطاعات صحيحة" .

ومن هذا النص يتضح أن حساب القيمة "سيف" للبضائع المستوردة يجب أن يتم – كقاعدة عامة – على أساس ما يقدمه المستورد للجمارك من مستندات تبين ثمن شراء السلعة من الخارج وتكلفة شحنها وقيمة التأمين عليها ، وذلك حتى يمكن حساب الضرائب الجمركية المستحقة [2] . ومع ذلك فإن مدير الجمارك لا يتقيد بقبول هذه القيمة ، إذ يمكنه إعادة تقديرها – إذا تراءى له أن ما قدم من فواتير لا يعبر عن الحقيقة – ويكون هذا التقدير نهائيا ، أي يصبح هو المعتد به في فرض وتحصيل الضريبة الجمركية .

ويفهم من هذا النص أيضا أنه لا يسمح بأية تنزيلات على قيم الفواتير من أجل عمولة الوكالات أو التسويات التي تتم بين المصدرين والمستوردين .

---

(١) أي ضريبة جمركية .

(٢) حتى النصف الأول من عام ١٩٧٧ ، كانت دائرة الجمارك تسمح في بعض الأحيان للمستوردين بتخليص البضائع من الجمارك دون أن يقدموا الفواتير اللازمة لإثبات وتحديد قيمة البضائع المستوردة ، مقابل تأكيدهم بتقديم هذه الفواتير فيما بعد ؛ إلا أن البعض منهم لم يلتزم بتنفيذ هذا التأكيد ، ولذلك صدر إعلان الجمارك رقم ٣٩ في ١٩٧٧/٦/١٦ مقررا أنه اعتباراً من تاريخ صدوره ، فإن الدائرة لن تقدم هذا التسهيل ، حيث يلتزم المستوردون إما بتقديم فاتورة الشراء ، أو فاتورة مماثلة تستطيع الدائرة من خلالها التعرف على أوصاف البضائع وأثمانها وتكلفة شحنها والتأمين عليها (والمصادق عليها) أو ما يعادل هذه القيمة .

ويعني ذلك أن قيمة هذه العمولات أو التسويات سوف تضاف إلى القيمة الإجمالية للبضاعة "سيف" والتي تخضع للضريبة الجمركية . وإذا ثبت أن قيمة البضاعة الواردة بالفواتير تمثل قيمة بيعها (أي البضاعة) بالتجزئة ، فإن قيمة العمولة أو الربح الذي يسمح به المصدر للمستورد يمكن استنزالهما من القيمة الاجمالية للبضاعة . [١]

وفي هذا المجال ، صدر إعلان الجمارك رقم (٠٨٣) بتاريخ ١٩٨٢/٥/٢٧م بإلزام جميع المستوردين باستعمال النموذج الجديد المتعلق "ببيان البضائع الواردة " من أجل تخليص الشحنات الواردة إلى موانئ دبي البحرية ، وذلك إعتبارا من أول أغسطس عام ١٩٨٢م [٢] .

وفيما يتعلق بالبضائع الواردة والمعادة للتصدير ، صدر أيضا إعلان الجمارك رقم ٩٢/٢٧٢ بإلزام المستوردين باستعمال النماذج الجديدة لبيانات البضائع الواردة المستخدمة في عمليات تخليص البضائع المعادة للتصدير . وعدم السماح بإستخدام النماذج القديمة [٣] .

وكجزء من خطة جمارك دبي لتسريع عملية تخليص البضائع ، صدر إعلان الجمارك رقم ٩٣/٢٩٢ بتاريخ ١٩٩٣/٦/١٢ يتضمن إبلاغ المستوردين بضرورة اشتمال فواتير مورديهم على أرقام رمز سلعة النظام المنسق (ارقام رمز S.H) مما يعني قبول فواتيرهم من قبل الجمارك بدون الرجوع إلى القسم الاحصائي .

وعند تخليص إرساليات البضائع ، وصدور بيان البضائع الواردة لها (طبقا لما تقدم) ، تصبح الضريبة الجمركية مستحقة الدفع ، ويمكن دفعها بعدة طرق كما يلي : [٤]

(أ) نقدا أو بشيك في الحالات المعتمدة .

(ب) من حساب دائن للعملاء الذين يفتح لهم هذا الحساب مع الدائرة .

(ج) عن طريق المصارف المخولة نيابة عن الجمارك مقابل الحصول على "إيصال بالرسوم" .

---

(١) راجع في هذه النقطة : د.محمد حافظ الرهوان ، الضرائب والرسوم ، مرجع سابق ، ص ٢٣١ .

(٢) راجع : قانون جمارك دبي وتعديلاته حتى عام ١٩٨٨ ، مرجع سابق ، ص ١٣٢ .

(٣) صدر هذا الإعلان بتاريخ ١٩٩٢/٣/٢٥م ، ليبدأ العمل بما ورد به اعتبارا من أول أبريل ١٩٩٢م .

(٤) راجع : جمارك دبي ، التاريخ والأنشطة والإجراءات ، مرجع سابق ، ص ٣٨ وما بعدها .

(د) ضمان مصرفي عن الرسوم الجمركية ، حيث يلتزم المصرف المخول من الجمارك بدفع الرسوم الجمركية المستحقة "الضريبة الجمركية" في حال تخلف المستورد عن الدفع .

ويجري تقريب قيمة هذه الضريبة إلى أقرب درهم ، كما يجري تحويل العملات الأجنبية إلى الدرهم بالأسعار المتداولة يوم الدفع . ولا تعاد قيمة الضريبة الجمركية بعد دفعها إلا إذا تم تحصيلها خطأ . ويمكن تقديم المطالبة بإعادة القيمة مشفوعة بالمستندات الثبوتية إلى مكتب الجمارك الرئيسي قبل مرور سنة واحدة على تاريخ الدفع ، ولا ينظر في المطالبات التي تقدم بعد مرور تلك الفترة .

وتيسيرا على المكلفين بدفع الضريبة الجمركية ، فقد صدر إعلان الجمارك رقم ٨٦/١٦٥ بتاريخ ١٩٨٦/٨/٢٧ مقررا أنه في حالة فرض الضريبة الجمركية بمعدل ٤٪ أو أكثر تقوم دائرة الموانئ والجمارك بتطبيق إجراء جديد بموجبه يتم دفع هذه الضريبة على قسطين متساويين .

وبناء على ذلك فإنه يجب على البنوك أن تقوم بتحصيل ٥٠٪ فقط من قيمة الضرية المستحقة ، مع إثبات ذلك على "إيصال الرسوم الجمركية للبنوك" أما الرصيد المتبقي فيكون قابلا للتحصيل من قبل الجمارك [١] .

وبعد مضي نحو عامين منذ صدور هذا الإعلان ، صدر إعلان جمركي آخر رقم ٨٨/٢٠٠ بتاريخ ١٩٨٨/٥/١٥ ليقرر أنه : "إبتداءً من ١٩٨٨/٥/١٧ ، ستخفض نسبة الرسوم الجمركية "الضريبة الجمركية" التي يتم تحصيلها من قبل البنوك من ٥٠٪ إلى ٢٥٪ والمفروضة على البضائع المرسمة بسعر ٤٪ . وبالتالي فإن

---

(١) يلاحظ هنا أن هذا الاعلان لم يحدد المهلة أو الفترة الزمنية التي يتعين على المستورد خلالها أن يقوم بسداد الجزء المتبقي من الضريبة لدائرة الجمارك . ومن ثم فإنه يكون قد ترك لهذه الدائرة مطلق الحق في المطالبة أو عدم المطالبة بهذا الجزء . إن ذلك يعني أن هذا الإعلان قد تضمن - وعلى نحو ضمني - تخفيض سعر الضريبة الجمركية من ٤% إلى ٢% ، ولكنه تخفيض ليس نهائيا ، وإنما يرجع تقديره إلى دائرة الجمارك وفقا للظروف السائدة . ومع عدم تحديد مدة معينة لتحصيل الجزء المتبقي من الضريبة ، فإن الحاجة إلى استقرار المعاملات تقتضي تطبيق القواعد العامة ، والتي بمقتضاها يمكن لحق الحكومة في المطالبة بهذا الجزء أن يسقط بمضي خمس سنوات من تاريخ الاستحقاق (ما دامت المطالبة لم تتم خلال هذه الفترة) .

البنك سيقوم بتحصيل ١٪ فقط في حالة كون البضاعة مرسمة بسعر ٤٪ . وإستنادا إلى ذلك يجب تعديل نص إيصال البنوك بصورة ملائمة .[1]

(٢) دفع التأمينات (الودائع النقدية) :

تطبق الجمارك نظاما يتم بموجبه تحصيل تأمين عن الضريبة الجمركية من وكلاء التخليص والتوصيل في حالات معينة . والغرض من هذا النظام هو تجنب تأخير الوكلاء ، وزيادة مرونة عمل الجمارك .

والواقع أن هذا النظام يشبه من الناحية العملية ما يسمى بنظام رد الضريبة الجمركية (The Draw Back System) كأحد النظم الجمركية الخاصة التي أشرنا إليها فيما سبق . وتقوم الجمارك بتحصيل التأمين في الحالات الآتية :

(أ) كتعويض مؤقت عن دفع الضريبة الجمركية المستحقة ، ومثال ذلك : إذا نشأ شك فيما إذا كانت البضاعة خاضعة للضريبة الجمركية أم أنها معفية منها ، أو أن المعاملة الجمركية ليست كاملة الوثائق عند تخليص الإرسالية :

(ب) كتأمين عن المستندات الناقصة : وهذا يتم على سبيل المثال لتمكين المستورد من تخليص إرسالية البضائع بإنتظار تقديم شهادة المنشأ .

(ج) في حالة الاستيراد المؤقت : حيث تستطيع الشركات بموجب دفع التأمين استيراد البضائع مع الاحتفاظ بخيار إعادة تصديرها إذا كان ذلك ممكنا خلال ستة شهور .

(د) في حالة بضائع العبور : اي البضائع التي تعبر مثلا أراضي الدولة متجهة إلى الدول العربية عن طريق أحد المنافذ الحدودية (كمنفذ غويفات الحدودي) .

(هـ) كتأمين عن الضريبة المستحقة على بضائع خارجة من المنطقة الحرة بجبل علي للتصدير عن طريق ميناء راشد . إلا أن هذه البضائع لا تحتاج إلى تأمين عن الضريبة إذا تم نقلها على شاحنات سلطة موانئ دبي .

---

[1] ويلاحظ هنا أيضا أن هذا الإعلان لم يحدد المهلة التي يتعين على المستورد خلالها أن يقوم بسداد الجزء المتبقي (ثلاثة أرباع الضريبة) لدائرة الجمارك .

ويلاحظ أن تطبيق نظام دفع التأمين النقدي في الحالات السابقة يتطلب إذنا مسبقا من الجمارك ، ومن ثم فإنه يمكن تقديم طلبات الاستفادة من هذه الخدمة على النموذج المصمم لذلك من قبل الجمارك قبل تخليص البيان الجمركي (بإستثناء ميناء راشد ، حيث يمكن دفع التأمين نقداً كجزء من إجراءات تخليص المعاملات الجمركية) . وتقوم الجمارك بتقدير قيمة التأمين في كل حالة ، كما تفرض الجمارك مبلغا قدره خمسمائة درهم كتأمين عن كل مستند مفقود .

ويجري تقدير قيمة التأمين عن الضريبة الجمركية المحتملة على بضائع العبور بحيث تكون مساوية لقيمة هذه الضريبة المستحقة عن الإرسالية . ويعتبر قرار الجمارك بقبول الطلب وتقدير قيمة التأمين من عدمه نهائيا ، كما يتم تقريب قيمة التأمين إلى أقرب ١٠٠ درهم [١] . وفي حالة المطالبة بإعادة قيمة التأمين [٢] فإن ذلك يخضع لقيود زمنية محددة ، نوجزها فيما يأتي :

(أ) خلال ٦٠ يوما في حالة استعادة التأمين عن الضريبة الجمركية أو الوثائق الناقصة .

(ب) خلال ٢١٠ أيام في حالة بضائع الإدخال المؤقت ، مع اشتراط إعادة التصدير خلال ١٨٠ يوما من تاريخ البياني الجمركي .

(ج) خلال ٤٥ يوماً في حالة نقل بضائع العبور ، إلا أنه يشترط مغادرة البضاعة خلال ٣٠ يوما .

(د) خلال ٤٥ يوما في حالة بضائع المنطقة الحرة ، مع اشتراط المغادرة خلال ٣٠ يوما .

(٣) تقديم الضمانات المصرفية :

نصت المادة الثانية من القانون رقم (٢) لسنة ١٩٨٢ بتعديل قانون الجمارك لسنة ١٩٦٦ على إستثناء بضائع العبور من الضريبة الجمركية ، إلا أنه يجوز لمدير عام الموانئ والجمارك أن يستوفي تأمينا نقديا أو ضمانا مصرفيا كتأمين

---

(١) يمكن دفع التأمينات في المكاتب التالية للجمارك : جمارك ميناء راشد ، جمارك ميناء جبل علي ، جمارك المطار ، جمارك ميناء الحمرية ، جمارك السواحل .

(٢) ويتم ذلك مثلا في حالات إعادة التصدير ، الخروج النهائي لبضائع العبور من الحدود الاقليمية للدولة استكمال الوثائق الناقصة ..... الخ .

من صاحب البضاعة ترد لـه بعـد إعـادة تصدير بضاعتـه خـارج دولـة الإمـارات العربية المتحدة . والواقع أن هناك حالات تقبل فيها الجمارك الضمانات المصرفية عن المبالغ المستحقة لها بغية تسهيل عمل الشركات والعملاء . وتقبل هذه الضمانات إذا صدرت من مصارف تعمل في دبي فقط ، على أن يكون نص الضمان قد حرر بشكل تقبله الجمارك . وقد تكون مدة الضمان محددة ، ولكن غالبا ما يتم تجديد الضمان كل سنة تلقائيا . وتستخدم الضمانات المصرفية في الصور والحالات الآتية : [1]

(أ) كوثيقة ضمان للضريبة الجمركية المستحقة للجمارك عوضا عن "إيصال الرسوم الجمركية - الصادر من البنك" .

(ب) "كوثيقة ضمان مصرفي قائم" يستخدم بدلا من التأمين النقدي عن الضريبة الجمركية خصوصا لتغطية قيمة الضريبة الجمركية المحتملة لإستحقاق الجمارك في عمليات الاستيراد المؤقت والعبور .

(ج) "كوثيقة ضمان خاص" والتي تطلبها الجمارك ضمن إجراءات الرقابة الجمركية الخاصة .

ومن أمثلة هذه الحالات : العمليات التي تجري في "المناطق الخاصة ضمن النطاق الجمركي" ، وحالة التأخر في تخليص البيانات ...الخ .

ففي هذه الحالات تطلب الجمارك ضمانا على الدفع المحتمل للضريبة أو على الإخفاق في التقيد بالأحكام المنصوص عليها ، وقد تطلب الجمارك في مثل هذه الحالات "ضمانات خاصة" ، حيث يتم تنظيم وتوثيق هذه الضمانات على أساس كل حالة على حده . وبموجب الضمان المصرفي المقدم من المستورد ، تقوم الجمارك بالإفراج عن البضاعة ، وبذلك يتم تجنب التأخير في حالة استحالة تحصيل الضريبة الجمركية المستحقة لعدم توفر بعض المستندات اللازمة . [2]

---

(١) راجع : جمارك دبي : التاريخ والأنشطة والإجراءات ، مرجع سابق ، ص ٤١-٤٣ .

(٢) وعند استلام المستندات الناقصة يجب على المستورد الحصول على إحدى الوثيقتين التاليتين بعد دفع الضريبة الجمركية المستحقة :

(أ) إيصال الرسوم الجمركية (مصرفي) مدفوعة للبنك ، أو :

(ب) إيصال الرسوم الجمركية (نقدي) مدفوعة للجمارك .

وإذا لم يتم تقديم إيصال الرسوم الجمركية خلال ١٢٠ يوما ، تطلب الجمارك وفاء المصرف بالضمان

ويمكن للمصارف المصرح لها من الجمارك إصدار الضمانات المصرفية حسب النموذج المعد لذلك من قبل الجمارك بحيث يسجل على الضمان رقم البنك الصادر من الجمارك.ويقوم المستورد بتقديم الضمان عوضا عن إيصال الضريبة بالاضافة إلى الوثائق الأخرى للجمارك عند تخليص بيان البضائع الواردة .

ويمكن لوكلاء التخليص والتوصيل الذين لديهم عدة معاملات إستيراد تستلزم دفع تأمينات ودوائع نقدية أن يتقدموا للجمارك للسماح لهم بتقديم "ضمانات مصرفية قائمة" عوضا عن دفع وديعة نقدية عن كل إرسالية .

ولا شك أن إتباع هذا الإجراء يقلل من تجميد المبالغ النقدية ، كما يجنب الدائرة والعملاء متاعب عمليات إعادة التأمين عن الضريبة الجمركية .

وتستخدم هذه الضمانات القائمة خصوصا لتغطية الضرائب الجمركية المحتملة في عدة عمليات هي : (نقل بضائع العبور ، نقل بضائع التصدير براً من المنطقة الحرة أو منطقة التخزين المعفاة من الرسوم "الضريبة" ، الاستيراد المؤقت بغرض إعادة التصدير) ، لكنها لا تستخدم بدلا من "التأمين عن الرسوم" أو "التأمين عن الوثائق الناقصة" .

وفي هذه الحالة "أي حالة الضمان القائم" تقوم الجمارك بتحديد مبلغ الضمان المطلوب .

وحيث أن الضمان يؤمن تسديد "الضريبة المستحقة" للجمارك في حالة عدم تقديم الدليل على التصدير ، فإن تحديد قيمة الضمان يعتمد على مقدار الضريبة الجمركية المحتملة في أي وقت من الأوقات . كما تحتفظ الجمارك بالحق في تعديل قيمة الضمان المصرفي القائم في أي وقت ، أو أن ترفض تخليص معاملة الاستيراد بموجب الضمان المصرفي القائم في حالات محددة . وكذلك تحتفظ الجمارك بالقرار النهائي في تقدير قيمة الإرساليات المُخَلَّصة بموجب ضمان مصرفي قائم ، وبشكل عام تعتمد الجمارك في تقييمها على الأدلة التالية : [1]

(أ) تقدير القيمة "سيف" المقيدة على الفاتورة الخاصة بها والمقدمة عند تخليص البيان الجمركي بالنسبة للإستيراد المؤقت .

(ب) إذا كانت الإرساليات لبضائع عبور أو تصدير تقوم الجمارك بما يلي :

---

(1) راجع : جمارك دبي : التاريخ والأنشطة والإجراءات ، مرجع سابق ، ص ٤٣ .

١- تقدير قيمة "البضائع الفرط" والحاويات من نوع LCL أي (حاويات ناقصة التعبئة) .

٢- إفتراض ٢٠٠ ألف درهم قيمة الحاوية من نوع FCL أي (حاويات كاملة للتعبئة - ٢٠ قدما أو ٤٠ قدما) إلا إذا قدم الوكيل دليلا على قيمة أقل من ذلك . ويكون تقدير الجمارك لقيمة البضاعة نهائيا لا يقبل الجدل .

ونشير في نهاية هذا العرض إلى أن إعلان الجمارك رقم ١٩٩٤/٣١٦ الصادر في ١٩٩٤/٥/١٠م قد أضاف حالة أخرى من حالات تقديم الضمان المصرفي وهي الحالة المتعلقة بأي طلب للحصول على شهادة الجمارك (بعدم المانعة) من أجل تأسيس أي منشأة بغرض مزاولة نشاطات لها علاقة بالموانئ والجمارك [١] ، فإنه يتوجب أن يكون ذلك الطلب مصحوبا بضمان مصرفي بقيمة (٥٠,٠٠٠) درهم من أجل تغطية الالتزامات المحتملة والتي يمكن أن تتكبدها المنشأة أو مالكها فيما يتعلق بمثل تلك النشاطات .

كما أن الطلبات المقدمة من الشركات والمؤسسات من أجل تجديد التراخيص الحالية أو لتأكيد شهادة (عدم المانعة) المشروطة ، فإنه يجب أيضا أن تكون تلك الطلبات مصحوبة بنفس هذا الضمان المصرفي . [٢]

ثالثا: البضائع المصادرة والعقوبات المقررة

يستهدف التشريع الضريبي الجمركي ، بالاضافة إلى تدبير الموارد المالية اللازمة للإنفاق العام وتحقيق التوازن في ميزان المدفوعات وحماية الصناعة المحلية وغير ذلك من الأهداف المالية والاقتصادية ، تحقيق الحماية لأمن المجتمع واستقراره والحفاظ على آدابه وتقاليده ومعتقداته . ومن أجل تحقيق هذه الأهداف ، والتي تتمثل في كلمة موجزة في تحقيق الأمن الاقتصادي والاجتماعي فإن هذا التشريع لا بد وأن يتضمن نصوصا قانونية تحدد الجرائم والمخالفات الجمركية وتقرر العقوبات على مرتكبيها .

---

(١) مثل نشاطات الشحن والتخليص والتفريغ والنشاطات المتعلقة بذلك .

(٢) صدر هذا الإعلان إستنادا إلى القرار المتخذ من قبل مجلس الجمارك بالامارات العربية المتحدة ، في الاجتماع الذي عقده بتاريخ ٣٠ مارس ١٩٩٤ .

وتطبيقا لذلك ، نجد أن الفصل الثامن من قانون الجمارك لعام ١٩٦٦ (وتعديلاته اللاحقة) قد تضمن في المواد من (٢٨) إلى (٣٧) النصوص القانونية المحددة للبضائع المصادرة ، والجرائم الجمركية والعقوبات المقررة لكل منها [١] ، وسوف نعرضها كما وردت في هذا القانون كما يلي : [٢]

(١) البضائع ووسائل النقل التي هي عرضة للمصادرة :

(م٢٨) : "**البضائع التالية هي عرضة للمصادرة** :

١- جميع البضائع المحظورة المستوردة أو المصدرة أو التي شرع في استيرادها أو تصديرها .

٢- جميع البضائع المقيدة المستوردة أو المصدرة أو التي شرع في استيرادها أو تصدرها بقصد التهرب من أي قيد أو نظام يقيد استيرادها أو تصدرها .

٣- جميع البضائع الخاضعة للرسوم الجمركية "الضريبة الجمركية" المستوردة أو المصدرة أو التي شرع في استيرادها أو تصديرها بقصد التهرب من دفع الرسوم الجمركية "الضريبة الجمركية" وأجور الميناء والجمارك الأخرى "الرسوم الأخرى" المقررة .

٤- جميع البضائع المستوردة أو المصدرة أو التي شرع في استيرادها أو تصديرها دون مراعاة أصول المعاملات الجمركية المقررة .

٥- جميع البضائع المنقولة أو التي شرع في نقلها من العقارات التابعة للميناء والجمارك دون دفع الرسوم الجمركية "الضريبة الجمركية" أو رسوم الميناء والجمارك "الرسوم" الأخرى المقررة ، أو بدون إذن الجمارك .

٦- جميع البضائع التي ارتكب ، فيما يتعلق بها جرم بموجب المادة (٣٢) أو المادة (٣٣) من هذا القانون .

---

(١) كما تضمن الفصل التاسع من ذات القانون مواد متنوعة تتعلق بعبء الإثبات في القضايا الجمركية ، وإقامة الدعاوي وملاحقتها ، والمصالحة فيها وإعادة المضبوطات وإلغاء الإجراءات وتخفيف العقوبة أو الإعفاء منها ...الخ . إلا أننا سنكتفي هنا بإيضاح الأحكام المتعلقة بالفصل الثامن فقط .

راجع هذه الحكام في "قانون جمارك دبي لعام ١٩٦٦ وتعديلاته ، طبعة ١٩٨٨ ، ص٢١-٢٧ .

(٢) يلاحظ أن مواد القانون التي تضمنت النص على العقوبات جاءت قبل المواد التي تنص على الجرائم ، إلا أن المنطق يقتضي أن يحدث العكس . ومع ذلك فإننا قمنا بعرض هذه النصوص بنفس الترتيب التي وردت به في القانون المشار إليه .

م(٢٩) :

"تكون عرضة للمصادرة كل وسيلة نقل ، عدا السفينة التي تزيد حمولتها المسجلة عن المائتي طن أو الطائرة ، يستعملها أو يشرع في استعمالها أو يأذن بذلك من هو مخول له حق استعمالها ، وهو عالم بالأمر في :

١- استيراد أو تصدير أية بضائع محظورة ، أو :
٢- استيراد أو تصدير أية بضائع مقيدة بقصد التهرب من أي قيد أو نظام يقيد استيرادها أو تصديرها ، أو :
٣- استيراد أو تصدير أية بضائع خاضعة للرسوم الجمركية "الضريبة الجمركية" بقصد التهرب من دفع الرسوم الجمركية "الضريبة الجمركية" ورسوم الميناء والجمارك الأخرى "الرسوم الأخرى" المقررة" .

م(٣٠) :

"١- يجوز لأي موظف جمارك أو لأي فرد من أفراد الشرطة ضبط البضائع ووسائل النقل التي يشتبه بصورة معقولة أنها عرضة للمصادرة أينما وجدت ، ويمكن للمدير مصادرة البضائع ووسائل النقل إذا اشتبه أنها عرضة للمصادرة .
٢- يجوز لذوي المصلحة الطعن بقرار المصادرة للمحكمة المختصة خلال مدة لا تزيد على شهر واحد من تاريخ إصدار القرار .
٣- وللمحكمة المختصة إلغاء قرار المصادرة إذا ثبت لها أن البضاعة أو وسيلة النقل المقرر مصادرتها لم تكن عرضة للمصادرة" .

م (٣١) :

"كل من إستورد أو صدر أو حاول إستيراد أو تصدير أية بضاعة بقصد التهرب من دفع الرسوم الجمركية "الضريبة الجمركية" أو رسوم الميناء والجمارك الأخرى المقررة ، وتعذر ضبط تلك البضاعة لأي سبب من الأسباب ، يعاقب

بغرامة لا تزيد على قيمة تلك البضاعة الخاضعة للرسوم الجمركية أو بالحبس مدة لا تزيد على ثلاثة أشهر في حالة عدم دفع الغرامة" . [1]

(٢) الجرائم المتعلقة ببيان البضائع والفواتير والجرائم المرتكبة من قواد المركب :

م (٣٢) : "كل من :

"١- أعطى عن علم منه أية معلومات غير حقيقية أو غير صحيحة ، تتعلق بأية مسألة في أي بيان معطى أو مقدم لأي موظف جمارك أو سلم ذلك الموظف أي بيان يحتوي مثل تلك المعلومات ، دون كشف الحقيقة لذلك الموظف لدى إعطاء أو تسليم البيان أو :

٢- خدع عن علم منه أي موظف جمارك في أية مسألة يحتمل منها أن تؤثر على قيامه بواجباته ، يعاقب بغرامة لا تزيد عن ١٥٠٠ درهم ، أو عن ثلاثة أضعاف الرسوم الجمركية "الضريبة الجمركية" ورسوم الميناء والجمارك المستحقة على البضاعة التي تم إرتكاب الجرم بخصوصها ، أيهما كان الأكثر أو بالحبس مدة لا تزيد على ثلاثة أشهر في حالة عدم دفع الغرامة" .

م(٣٣) : "كل من :

١- قدم أو ناول للجمارك أي مستند يدل ظاهرة على أنه فاتورة صحيحة بينما هو في الحقيقة ليس بفاتورة صحيحة ، ولم يكشف الحقيقة للجمارك حين تقديم المستند لها ، أو :

٢- غيّر بقصد الاحتيال أية وثيقة أو مستند أو قلد أي ختم أو توقيع أو تأشيرة أو أية علامة أخرى لأي موظف أو تستعمل من قبله لإثبات مراجعة مثل تلك الوثيقة : أو ذلك المستند ، أو لأية غاية أخرى ، في مجرى العمل المتعلق بالجمارك ، يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على سنتين ، أو بغرامة لا تزيد على ٤٠٠٠ درهم أو بهاتين العقوبتين" .

---

[1] ملاحظة : جرى تعديل هذه الفقرة بمقتضى التعديل رقم (١) لقانون الجمارك لعام ١٩٧٠ تاريخ ٧٠/٢/٥ ، حيث قضت المادة الثانية من هذا القانون بأنه "يعاقب بالاضافة إلى مصادرة البضاعة بغرامة لا تزيد عن قيمة تلك البضاعة إن كانت معلومة أو عن خمسة آلاف درهم - أيهما كان الأكثر - أو بالحبس مدة لا تزيد عن ثلاثة أشهر ، ويجوز للمدير أن يصدر قراراً بإغلاق محله التجاري في دبي" . راجع : قانون الجمارك وتعديلاته ، طبعة ١٩٨٨ ، ص٥٨ .

م(٣٤) : "كل قائد مركب :

١- يسمح لمركبة أن يؤتى به للشاطئ أو أن يحضر للميناء أو لطائرته أن تهبط الأرض ، خلافا لما نصت عليه المادة (١٠) من هذا القانون [1] ، أو :

٢- تخلف عن تبليغ وصول مركبة إلى دبي من ميناء خارجها خلال مدة ٢٤ ساعة من الوصول ، إلى المدير أو من يمثله ، وإلى متعهدي التجريم ، أو :

٣- تخلف قصداً لدى وصول مركبة عن تسليم أية ورقة من الأوراق المنصوص عليها في المادة التاسعة [2] من هذا القانون ، أو

٤- لم يسمح أو لم يمتثل لموظف جمارك للصعود على ظهر مركبة حينما طلب منه ذلك ، يعاقب بغرامة لا تزيد على ١٠٠٠ درهم ، ويجوز حجز المركب حتى تدفع الغرامة ، أو حتى يقدم تأمينا لدفعها" .

م(٣٥) :

"كل من قاوم أو إعترض أي موظف جمارك في ممارسته لواجباته فيما يختص بهذا القانون ، يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على شهر واحد أو بغرامة لا تزيد على ١٠٠٠ درهم ، أو بهاتين العقوبتين" .

(٣) العقوبات المقررة :

إضافة للعقوبات المقررة في المواد السابقة ، نصت المادة (٣٦) على عقوبة عامة للمخالفات الجمركية ، وقد ورد نص هذه المادة على النحو التالي : "كل من خالف أو حاول مخالفة أي نص من نصوص أي قرار أو أمر أو إعلان أو أنظمة صادرة بمقتضى أحكام هذا القانون ولم تكن هناك عقوبة أخرى مقررة لتلك المخالفة ، يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على شهر واحد أو بغرامة لا تزيد على ١٠٠٠ درهم أو بهاتين العقوبتين" .

---

(١) نصت المادة العاشرة على ضرورة الالتزام (بأماكن تابعة للجمارك ، وأماكن محددة من قبل سمو الحاكم) يجوز أن تأتي المركب أو تنزل الطائرة فيها .

(٢) الأوراق التي نصت عليها المادة التاسعة هي : البيان الصحي ، وقائمة بطاقم النوتية ، وبيانات الحمولة المعدة لإستيراد دبي ، والحمولة المعدة لشحنها بوسيلة نقل أخرى عبر دبي ، شهادة تسجيل السفينة .

وأخيرا ، ورد نص المادة (٣٧) مقرراً العقاب للأشخاص الذين يحاولون أو يساعدون أو يحرضون أو يحملون الغير على إرتكاب جـرم بمقتضى هـذا القـانون كفاعلين أصليين . وقد ورد نص هذه المادة على النحو التالي :

" كل من حاول أو سـاعد أو حـرض أو أشـار علـى أو حمـل الغـير علـى إرتكاب أي جرم بموجب هذا القانون ، يعتبر أنه ارتكب الجرم بنفسه ، ويعاقب على هذا الاعتبار" .

الفصل الثالث

التعديلات الجديدة في
التشريع الضريبي الاتحادي والمحلي
في دولة الامارات العربية المتحدة

المبحث الأول
تعديل القانون الاتحادي رقم (١١) لسنة ١٩٨١
بشأن فرض ضريبة اتحادية على الواردات
من التبغ ومشتقاته

عند دراستنا للضريبة الاتحادية على الواردات من التبغ ومشتقاته [(١)] ، أشرنا إلى أن هذه الضريبة قد فرضت لأول مرة بمقتضى القانون الاتحادي رقم (١١) لسنة ١٩٨١ [(٢)] ، والذي تضمن ثمان مواد نظمت فرض الضريبة وسعرها والإعفاء المؤقت منها بشروط خاصة ، وتقرير التعاون بين وزارة المالية والصناعة ودوائر المجمارك المحلية في كل إمارة فيما يتعلق بتحصيل الضريبة ، وكذلك تقرير حق كل إمارة في فرض ضرائب أو رسوم جمركية أخرى أو إضافية على ما يتم استيراده من التبغ ومشتقاته عبر موانئها البحرية أو الجوية أو البرية .

كما تضمنت مواد هذا القانون أيضا تقرير الجزاء على التهرب من أداء الضريبة ومخالفة أحكام القانون ولائحته التنفيذية .

وقد أشرنا كذلك إلى أن هذا القانون ظل مطبقا إلى أن صدر بتعديل بعض أحكامه قانون اتحادي لاحق هو القانون رقم (١٢) لسنة ١٩٩٤ [(٣)] . وقد تمثل التعديل في استبدال المادتين الثانية والثالثة بمادتين جديدتين تتعلق أولاهما بتعديل سعر الضريبة وكيفية تحصيله ، وتتعلق المادة الأخرى بالقواعد المنظمة للإعفاء الموقت.

وطبقا لهذا التعديل أصبح سعر الضريبة ٥٠٪ (خمسين بالمائة) بعد أن كان ٣٠٪ (ثلاثين بالمائة في ظل القانون السابق) ، كما أصبح التحصيل يتم مناصفة بين وزارة المالية والصناعة من ناحية ، والحكومة المحلية التي تم تحصيل الضريبة في أحد موانئها أو تم انتاج السلع فيها من ناحية أخرى .

---

(١) راجع ذلك بالفصل الثاني من الباب الأول من هذا الكتاب ، ص وما بعدها .
(٢) صدر هذا القانون بتاريخ ١٩٨١/٦/١٤ ، الجريدة الرسمية ، عدد رقم (٩٢) لسنة ١٩٨١ .
(٣) صدر هذا القانون بتاريخ ١٩٩٤/١١/٢م .

وأخيراً صدر القانون الاتحادي الجديد رقم (٢) لسنة ١٩٩٨ ليقضي بتعديل أحكام القانون السابق رقم (١١) لسنة ١٩٨١ والقانون رقم (١٢) لسنة ١٩٩٤ ، وليتم تطبيقه اعتباراً من أول أبريل سنة ١٩٩٨ بعد نشره في الجريدة الرسمية في آخر مارس ١٩٩٨م .

ويلاحظ أن القانون الجديد قد ركز في تعديلاته على أمور ثلاثة هي :

١- السعر القيمي للضريبة حيث تم رفعه من ٥٠٪ إلى ٧٠٪ وتقرير زيادته بنسبة ١٠٪ سنويا حتى يصل إلى ١٠٠٪ عام ٢٠٠٠ .

٢- الجمع -ولأول مرة- بين السعرين القيمي والنوعي ، مع تطبيق الأفضل منهما لصالح الخزينة العامة للحكومة الاتحادية والمحلية .

٣- تعديل بعض الشروط الخاصة باستفادة المستورد من نظام الاعفاء المؤقت من الضريبة .

وقبل أن نعرض بشيء من التفصيل لهذه التعديلات التي قررها القانون الجديد رقم (٢) لسنة ١٩٩٨ ، يحسن الإشارة إلى ما يلي [(١)] :

١- يعتبر الوصول بنسبة هذه الضريبة إلى ١٠٠٪ عام ٢٠٠٠ بمثابة إقرار لما تم الاتفاق عليه خلال مؤتمر القمة الخليجية الذي عقد في دولة الكويت في شهر ديسمبر من عام ١٩٩٧م .

٢- بهذا القانون تكون دولة الامارات هي الرابعة في مجلس التعاون الخليجي التي تتبنى هيكلية ضريبية بالنسبة للتبغ ومشتقاته تعتمد على الحد الأدنى الكمي [(٢)] بعد كل من : المملكة العربية السعودية ، وقطر ، والبحرين .

٣- يأتي هذا القانون انسجاما مع شبه إجماع خليجي على ميزات النظام المزدوج [(٣)] الذي يتماشى مع السياسة الصحية الموضوعة من قبل الهيئات الخليجية ، ومع أهداف الدوائر الجمركية التي تسعى إلى تعزيز عائداتها.

---

(١) أنظر في ذلك ما ورد في صحيفة الخليج بتاريخ ١٩٩٨/٣/٢١ ، العدد رقم (٦٨٨٠) .

(٢) أي إقرار الحد الأدنى المتدرج للضريبة كمبلغ محدد يفرض على كل وزن أو عدد أو نوع من التبغ المستورد ومشتقاته (أي إقرار فكرة الضريبة النوعية) .

(٣) أي الذي يجمع بين الضريبة القيمية والضريبة النوعية في ذات الوقت .

٤- يلاحظ أن مجلس وزراء الصحة الخليجيين قد دعا في أكثر من مناسبة إلى اعتماد مستويات عالية للتعرفة الجمركية علـى السجائر وإلى الإسترشـاد بالنظام الذي بادرت المملكة العربية السعودية -في أواخر الثمانينـات- إلى تطبيقه بمقتضى المرسوم الملكي الذي يحمل الرقم (م٦١) . وكانت الأمانـة العامة لدول مجلس التعاون الخليجي قد أيدت بدورهـا النظـام الكمـي في تحصيل الضرائب الجمركية المستوفاة على الـواردات مـن التبـغ ، وذلـك عندما تم الاقتراح في عام ١٩٩٢ بـأن يكـون للـدول الأعضـاء في المجلـس حرية اختيار الأسلوب المثل لتحصيل التعرفة الجمركية وفق نسبة مئويـة من القيمة ، أو على أساس الكميـة أو الحجـم . وفي ذات العـام ، وافـق وزراء المالية الخليجيون في إطار لجنة التعاون المـالي والاقتصـادي ، وبنـاء على الاقتراحات التي تقدم بها مديرو الجمارك على الاقتراح .

٥- من تأمل النصوص الجديدة التي وردت بالقانون رقم (٢) لسـنة ١٩٩٨ ، يلاحظ أن المشرع قد نص علـى تطبيـق السـعر القيمـي الجديـد ٧٠٪ مـن تاريخ نشر القانون بالجريدة الرسمية ، بينما حرص علـى تحديـد تـاريخ تطبيق السعر النوعي (الكمي) - في حده الأدنى- اعتبـاراً مـن أول يوليـو ١٩٩٧ . ولما كان صـدور هـذا القـانون في مـارس ١٩٩٨ كمـا أن نشـره في الجريدة الرسمية يكون بالطبع في تاريخ لاحق لذلك ، فإن ذلك قـد يثـير في الذهن مسألة التطبيق القانوني بأثر رجعي فيما يتعلق بالسعر النوعي ، إلا أن ذلك لا يمكن الجزم به ، فربما كانت هناك تعليمـات أو إعلانـات قد صدرت بفرض هذا السعر في تاريخ سابق على صدور القانون .

وفيما يلي ، نستعرض بإيجاز أهم االتعديلات المشار إليها :

أولا: زيادة السعر القيمي للضريبة

سبق أن أشرنا إلى أن الضريبـة علـى الـواردات مـن التبـغ ومشـتقاته قـد فرضت -ولأول مرة- بمقتضى القانون الاتحادي رقم (١١) لسـنة ١٩٨١ ، حيـث نصت مادته الثانية على تحديد سعر قيمي للضريبة بنسبة ٣٠٪ . وقـد ظـل هـذا السعر مطبقا إلى أن تم تعديله بمقتضى القانون رقم (١٢) لسنة ١٩٩٤ والذي نصت

المادة الثانية – المعدلة بموجبه – على رفع هذا السعر إلى ٥٠٪ ، ثم جاء القانون الاتحادي رقم (٢) لسنة ١٩٩٨ [(١)] لينص في مادته الأولى على أن : "يستبدل بنص المادة الأولى من القانون الاتحادي رقم (١١) لسنة ١٩٨١م المشار إليه النص الآتي :

- يحدد سعر الضريبة بـ ٧٠٪ (سبعون في المائة) ، من ثمن استيراد السلعة محسوبا على أساس تسليمها في ميناء الوصول [(٢)] بدولة الامارات العربية المتحدة في حال استيرادها من الخارج .

وتفرض ضريبة مقدارها ٧٠٪ (سبعون في المائة) من قيمة تكلفة إنتاج السلعة [(٣)] في حال تصنيعها داخل الدولة مع مراعاة ما يكون قد فرض من ضريبة على المواد الداخلية في التصنيع . ويعفى من الضريبة ما يتم تصديره من هذه السلع إلى خارج الدولة" .

- ويلاحظ هنا أن المشرع مع نصه على رفع السعر إلا أنه ظل متفقا مع القانون القديم في أمرين هما :

١- في حالة تصنيع التبغ ومشتقاته أو تكملة تصنيعه داخل الدولة ، فإن تكلفة ما دفعه المنتج من ضرائب على المواد الداخلة في التصنيع يتم خصمها أو إعفاؤه منها .

٢- اتفاقا مع القاعدة العامة والمتمثلة في عدم فرض ضرائب على الصادرات ، قرر المشرع هنا الإعفاء من الضريبة في حالة التصدير أو إعادة التصدير إلى خارج الدولة . ومن ثم فإن الضريبة تدفع فقط في حالة الاستيراد بغرض الاستهلالك داخل الدولة ، أو الاستيراد بغرض التصنيع أو تكملة التصنيع ، ثم عرض السلعة بعد ذلك للإستهلاك داخل الدولة .

- كما نصت المادة الثانية من ذات القانون [(٤)] على الارتفاع بالسعر القيمي في شكل تصاعد منتظم وبواقع ١٠٪ سنويا حتى عام ٢٠٠٠ ، وقد ورد

---

(١) صدر هذا القانون بتاريخ ٤ ذو القعدة ١٤١٨ هـ الموافق ٢ مارس ١٩٩٨م .

(٢) ومن ثم فإن هذا الثمن يضاف إليه تكاليف النقل والشحن والتأمين .

(٣) يقصد بالسلعة هنا : ما يتم استيراده من التبغ أو مشتقاته .

(٤) أي القانون رقم (٢) لسنة ١٩٩٨م .

النص على النحو التالي : "تطبق هذه الزيادة [1] اعتباراً من تاريخ العمل بهذا القانون مع مراعاة زيادتها بنسبة ١٠٪ سنويا إلى أن تصل إلى ١٠٠٪ في ٢٠٠٠/٧/١ وفق الجدول الآتي :

تاريخ التنفيذ	نسبة الضريبة المفروضة
١٩٩٨/٧/١	٨٠٪
١٩٩٩/٧/١	٩٠٪
٢٠٠٠/٧/١	١٠٠٪

وقبل انتقالنا للنقطة التالية ، نشير إلى أن المشرع في القانون الجديد لم يتناول بالتعديل طريقة تحصيل الضريبة وكيفية توزيعها بين الحكومة الاتحادية والحكومة المحلية للإمارة التي تم استيراد التبغ في أحد موانئها أو تم إنتاج السلعة فيها ، ومن ثم فإن المادة التي وردت في القانون الاتحادي رقم (١٢) لسنة ١٩٩٤ [2] ، وهي المادة رقم (٣) مكرراً تظل مطبقة في ظل القانون الجديد ، وتنص هذه المادة على أنه :((يؤدي من إيرادات الضريبة المذكورة ٥٠٪ (خمسون بالمائة) إلى وزارة المالية والصناعة ، وتؤدي ألـ ٥٠٪ الباقية إلى الحكومة المحلية التي تم تحصيل الضريبة في أحد موانئها أو تم إنتاج السلع فيها ، وتتولى وزارة المالية والصناعة تعيين مراقبين ماليين في الموانئ البحرية والجوية والبرية في الدولة لمراقبة وتنفيذ أحكام هذا القانون)) .

ثانيا: إقرار السعر النوعي بجانب السعر القيمي

سبق أن أشرنا إلى أن السعر النوعي للضريبة الجمركية يُقصد به فرض هذه الضريبة على أساس تحديد مبلغ معين يلتزم المستورد بدفعه عن كل وحدة من وحدات السلعة المستوردة سواء كانت هذه الوحدة وحدة قياس أو وزن أو حجم أو عدد [3] . وتمتاز الضريبة النوعية بسهولة التحصيل ، كما أن تطبيقها

---

(١) يقصد بالزيادة هنا نسبة ألـ ٢٠٪ والتي زاد بها السعر في ظل التعديل الجديد عن ذلك السعر الذي كان مطبقا وفقا للقانون رقم (١٢) لسنة ١٩٩٤ والذي كانت نسبته ٥٠٪ من ثمن التبغ المستورد .

(٢) سبقت الإشارة إلى أن هذا القانون قد صدر بتاريخ ١٩٩٤/١١/٢م .

(٣) مثال وحدة القياس : المتر أو الياردة ، ووحدة الوزن : الجرام أو الكيلو جرام أو الطن ، ووحدة الحجم : اللتر المكعب ، ووحدة العدد : عدد معين من وحدات السلعة المستوردة .

يتلافى مشكلة التهرب الضريبي التي قد تثار عند تطبيق الضريبة القيمية عندما يعمد المستورد إلى إعلان قيمة للسلع المستوردة أقل من قيمتها الحقيقية رغبة في التهرب جزئيا من الضريبة .

ومن ثم ، فإن المشرع الإتحادي قد جمع بين تطبيق السعرين النوعي والقيمي ، محققاًبذلك فائدتين هما : التيسير على إدارة الجمارك في حساب قيمة الضريبة المستحقة باختيار تطبيق السعر النوعي ، وكذلك اختيار تطبيق السعر الذي يحقق عائدات أكبر للخزينة [١] .

وطبقا لنص المادة الثالثة من القانون رقم (٢) لسنة ١٩٩٨ يكون الحد الأدنى للضريبة [٢] التي يتم تحصيلها من المستورد للتبغ ومشتقاته ، وعلى أساس السعر النوعي (الكمي) ، وفقا للجدول الآتي :

بيان الوحدات المستوردة	المبلغ المحدد للوحدة اعتباراً من			
	٩٧/٧/١	٩٨/٧/١	٩٩/٧/١	٢٠٠٠/٧/١
كلغم (قائم) من التبغ الخام أو غير المصنع ومشتقاته	١٤ درهم	١٦ درهم	١٨ درهم	٢٠ درهم
كلغم (بالغرف) من السيجار	١٤٠ درهم	١٦٠ درهم	١٨٠ درهم	٢٠٠ درهم
كل ألف سيجارة	٥٦ درهم	٦٤ درهم	٧٢ درهم	٨٠ درهم
كلغم(صافي) من التبغ المفروم أو المكبوس أو المصنع أو غيرها من أصناف التبغ	٤٢ درهم	٤٨ درهم	٥٤ درهم	٦٠ درهم

(١) فإذا افترضنا أن الكمية المستوردة من السجاير هي خمسة آلاف سيجارة من نوع معين ، وكانت قيمتها ٧٥٠ درهما ، فإن تطبيق السعر القيمي يجعل مقدار الضريبة المستحقة هو ٧٥٠×٧٠٪=٥٢٥ درهما ، كما أن تطبيق السعر النوعي (٥٦ درهما لكل ألف سيجارة) يجعل قيمة الضريبة المستحقة هو ٥٦×٥=٢٨٠ درهما . ففي هذه الحالة يكون تطبيق السعر القيمي أفضل من تطبيق السعر النوعي ، وإذا كان العكس هو الواقع فإن تطبيق السعر النوعي يكون أفضل من تطبيق السعر القيمي.

(٢) حرص المشرع على تحديد الحد الأدنى منعا لما قد يثار من مشكلات عند التحصيل أو منازعات حول القيمة .

ويلاحظ هنا أن المبلغ المحدد لكل فئة من فئات الوحدات المستوردة يمثل الحد الأدنى واجب الدفع من قبل المستورد أيا كان نوع السلعة المستوردة أو قيمتها .

ثالثا: تعديل شرط المدة كأحد الشروط المقررة للإستفادة من الإعفاء المؤقت :

نصت المادة الرابعة من القانون رقم (٢) لسنة ١٩٩٨ على أنه : ""مع عدم الإخلال بما هو منصوص عليه في الفقرة الثانية من المادة (١) [(١)] ، تُعفى من الضريبة بصفة مؤقتة السلع المشار إليها في المادة (١) من القانون الاتحادي رقم (١١) لسنة ١٩٩٨م المشار إليه إذا كان تصديرها بقصد إعادة تصديرها إلى خارج الدولة بحالتها .

ويُشترط للإعفاء أن يودع المستورد لدى الجهة المختصة بتحصيل الضريبة تأمينا نقديا أو ضمانا مصرفيا بقيمة الضريبة المستحقة ، وأن يتم إعادة التصدير خلال ستة شهور من تاريخ الإستيراد ، فإذا انقضت هذه المدة دون أن يتم إعادة التصدير أصبحت الضريبة واجبة الأداء"" .

ويلاحظ أن نص هذه المادة يتفق مع ذات النص الوارد في القانون الاتحادي رقم (١١) لسنة ١٩٨١ وكذلك نص المادة (٣) المعدلة بالقانون الاتحادي رقم (١٢) لسنة ١٩٩٤ ، وذلك فيما يتعلق بخصائص الاعفاء المقرر وشروطه باستثناء شرط المدة التي يلتزم المستورد خلالها بإعادة تصدير التبغ المستورد أو مشتقاته إلى الخارج حتى يستفيد من الإعفاء من الضريبة برد قيمة التأمين النقدي أو الضمان المصرفي والتي تعادل تماما قيمة الضريبة المستحقة .

ففيما يتعلق بخصائص الاعفاء ، يلاحظ أنها ما زالت متمثلة في كونه مؤقتاً ، موضوعيا وليس شخصيا ، وجوبيا وليس جوازيا .

---

(١) وقد نصت هذه الفقرة على فرض ضريبة مقدارها ٧٠٪ من قيمة تكلفة إنتاج السلعة في حال تصنيعها أو تكملة تصنيعها داخل الدولة مع مراعاة ما يكون قد فرض من ضريبة على المواد الداخلة في التصنيع. وعدم الإخلال بهذا النص يعني أن الإعفاء المؤقت لا يطبق في حالة التصنيع أو تكملة التصنيع داخل الدولة إلا إذا أُعيد التصدير إلى خارج الدولة ، وفي هذه الحالة (إعادة التصدير للخارج) : يُعفى المصدِّر من الضريبة المقررة.

وفيما يتعلق بشروط الاستفادة منه ، يلاحظ أن ثلاثة منهـا ظلـت واجبـة التوافر وهي : وجوب إعادة التصدير إلى الخارج ، الالتزام بإيداع المستورد لتـأمين نقدي أو تقديمه لضمان مصرفي بقيمة الضريبة لدى الجهة المختصـة بـالتحصيل ، الالتزام بتقديم بيان جمركي عن البضاعة الواردة يوضح بأنها برسم إعادة التصدير (م٢٦ من اللائحة التنفيذية).

أما الشرط الرابع والمتعلق بالمدة فقد أصبح طبقا للقانون الجديـد متمثـلا في التزام المستورد بإعادة التصدير خلال سـتة شـهور فقـط وليـس خـلال سـنة طبقـا للقـانون القديـم والمعـدل بالقـانون رقـم (١٢) لسـنة ١٩٩٤ . وبعبـارة أخـرى فقـد أضحت المدة التي تفصـل بـين تـاريخ الاسـتيراد للتبـغ ومشـتقاته وتـاريخ إعـادة تصديره هي ستة شهور وليست أثنتا عشر شهراً .[1]

---

(١) ومع ذلك فإن الاستثناءات من شرط المدة والتي حددتها اللائحة التنفيذية تظل باقية .

المبحث الثاني
القانون الجديد لجمارك دبي
رقم (٤) لسنة ١٩٩٨م [(١)]

يرجع التنظيم الجمركي الحديث في إمارة دبي إلى إصدار قانون جمارك دبي في شهر مارس عام ١٩٦٦م . وقد صدرت عدة تعديلات لاحقة لهذا القانون في الأعوام ١٩٧٠، ١٩٨٢، ١٩٨٣، ١٩٩٤ . كما شهدت فترة الثمانينات إصدار قانون المنطقة الحرة في ميناء جبل علي عام ١٩٨٠ وقانون المنطقة الخاصة بتخزين البضائع والمعفاة من الرسوم الجمركية في ميناء راشد عام ١٩٨٢ . كما صدر أيضا في عام ١٩٨٥ المرسوم المتعلق بإنشاء سلطة المنطقة الحرة بجبل علي والقانون رقم (٢) لسنة ١٩٨٦ بشأن تنظيم الأعمال والاستثمارات والمعاملة الجمركية للمشروعات العاملة في هذه المنطقة.

إلا أن المشرع في دبي قد رأى -وبحق- أن العقود الثلاثة الماضية والتي انقضت منذ صدور قانون الجمارك عام ١٩٦٦ قد شهدت تطورات عميقة وتحولات جذرية على مستوى العمل الجمركي في العالم أجمع وعلى صعيد دول مجلس التعاون الخليجي بصفة عامة وفي دولة الامارات وإمارة دبي بصفة خاصة [(٢)] .

فعلى الصعيد العالمي تبلور في الآونة الأخيرة اتجاه يلقى حماساً لم يشهده العالم من قبل نحو تسهيل وزيادة حجم التبادل التجاري الدولي ومحاولة إزالة أكبر قدر من المعوقات التي تعترض سبيله ، وتمثل هذا التوجه في اتفاقيات الجات المعروفة والتي تُوِّجت بقيام منظمة التجارة العالمية . كما تبلور دور منظمة الجمارك العالمية في توثيق أواصر التعاون الدولي الجمركي والعمل على تنفيذ

---

(١) صدر هذا القانون في دبي بتاريخ ١٤ نوفمبر ١٩٩٨م الموافق ٢٥ رجب ١٤١٩ هـ ، ونشر في الجريدة الرسمية لحكومة دبي بالعدد رقم (٢٤٩) السنة الثانية والثلاثون -٢٦ رجب ١٤١٩هـ - الموافق ٥ نوفمبر ١٩٩٨م . وقد نصت المادة رقم (١٣٩) منه على أن يعمل به بعد ثلاثة أشهر من تاريخ نشره ، أي أن تطبيقه يبدأ اعتباراً من ١٩٩٩/٢/١٦م .

(٢) راجع : مذكرة توضيحية بشأن المبادئ العامة لقانون الجمارك لسنة ١٩٩٨ ، مقالة منشورة في مجلة (المنافذ) الصادرة عن دائرة جمارك دبي ، العدد (٣) - خريف ١٩٩٨ ، ص٢٤-٢٥ .

الاتفاقيات المتعلقة بتيسير التجارة الدولية والتحول الملحوظ في مفهوم الجمارك من أداة تحصيل للرسوم وتفتيش للبضائع إلى عامل فعال في تشجيع التجارة المشروعة وتطبيق السياسات الاقتصادية على المستويات المحلية والعالمية .

وعلى صعيد المنطقة كان توقيع الاتفاقية الاقتصادية لدول مجلس التعاون بما حوته من نصوص تتعلق بالتعاون الجمركي والتجاري ، وكذلك التطور القياسي الذي شهدته دولة الامارات على وجه العموم والموقع المتقدم بين مراكز التجارة العالمية الذي غدت تحتله إمارة دبي على وجه الخصوص . وقد صاحب ذلك تحولات إيجابية شهدتها دائرة موانئ وجمارك دبي باعتبارها أقدم دائرة حكومية بالإمارة ، حيث شهدت وما زالت تمر بمرحلة تطوير وتحديث واسعة النطاق تتناسب مع دورها كأداة لتنفيذ السياسات الاقتصادية لدبي وواجهة تطل بها على العالم .

وفي ضوء هذه التحولات والتطورات ذات الأبعاد العالمية والمحلية ، وبناء على توجيهات من صاحب السمو الشيخ مكتوم بن راشد آل مكتوم نائب رئيس الدولة رئيس مجلس الوزراء حاكم دبي ، أمر الفريق أول سمو الشيخ محمد بن راشد آل مكتوم ولي عهد دبي وزير الدفاع رئيس دائرة الموانئ والجمارك بإعداد قانون جديد للجمارك يتناسب مع هذه التطورات ، وتعكس نصوصه وأحكامه المفاهيم الجديدة للعمل الجمركي القائم على تشجيع التجارة المشروعة دون إخلال بالرقابة الفعالة ، وقد صدر هذا القانون رقم (٢) لسنة ١٩٩٨م ، ونشر في الجريدة الرسمية لحكومة دبي بتاريخ ١٩٩٨/١١/١٥م ، وقد نص على أن يطبق بعد ثلاثة شهور من تاريخ نشره.

وفيما يلي سنوضح محتوى الموضوعات التي تناولها القانون بالتنظيم ، ثم نستعرض بعد ذلك أهم وجوه التمييز بينه وبين القانون القديم الصادر في عام ١٩٦٦م.

أولا: محتوى القانون رقم (٤) لسنة ١٩٩٨م (قانون جمارك دبي)

يحسن قبل إيضاح هذا المحتوى الإشارة إلى الهيكلية العامة والأدبيات الجمركية والقانونية التي استند إليها هذا القانون في روح نصوصه ومحتواه :

١- الهيكلية العامة والأدبيات الجمركية والقانونية التي استند إليها القانون:[(١)]

(أ) من الناحية الهيكلية العامة ، توخى هذا القانون قدر المستطاع هيكلية مشروع القانون الموحد للجمارك للدول العربية الصادر عن الأمانة لمجلس الوحدة الاقتصادية العربية والذي يعود في أصوله إلى سنة ١٩٧٥ [(٢)] . ويرجع ذلك إلى أن هذا المشروع قد تم إقراره في هيكليته العامة وأغلب مادته كمشروع قانون جمارك موحد لدول مجلس التعاون الخليجي ، ومن ثم فإن إتباع الهيكلية العامة لمشروع الجامعة العربية يجعل القانون الحالي يسير في ذات إتجاه خطى مشروع مجلس التعاون ما داما مؤسسين على أصل واحد .

(ب) وفيما يتعلق بالأدبيات الجمريكة والقانونية التي استمد القانون منها روح نصوصه ومحتواه ، فإننا نجدها بصفة عامة متمثلة فيما يأتي :

* الإتفاقية الدولية لتبسيط وتنسيق الإجراءات الجمركية (اتفاقية كيوتو) طبقا لآخر توصيات ومحاضرو تقارير اللجنة الفنية ومجموعة العمل المكلفة من قبل منظمة الجمارك العالمية بمراجعة وتحديث هذه الإتفاقية تمهيدا لتعديها في وقت لاحق.
* الاتفاقية الخاصة بتطبيق المادة السابعة من الاتفاقية العامة للتعرفة والتجارة لسنة ١٩٩٤ (اتفاقية الجات للتقييم الجمركي) ، والتي صادقت عليها دولة الامارات بموجب المرسوم الاتحادي رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧م في شأن اتفاقية وبروتوكول انضمام الدولة إلى منظمة التجارة العالمية ووثيقة جولة أورجواي [(٣)] .

---

(١) لمزيد من التفصيلات راجع :
- قانون الجمارك الجديد ومدى الحاجة إليه – مقال منشور في مجلة المنافذ الصادرة عن دائرة جمارك دبي – العدد ٢ – ربيع ١٩٩٨ ، ص٢٤ .
- والعدد رقم (٣) من ذات المجلة ، ص ٢٤-٢٥ .

(٢) والواقع أن هذا المشروع يرجع أصلا إلى قانون الجمارك المصري رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ .

(٣) ويلاحظ هنا أن دولة الامارات قد احتفظت بحقها في تطبيقات معينة لبعض أحكام هذه الاتفاقية ، وفي تأجيل العمل ببعض الأحكام لمدة ثلاث سنوات بعد بدء عمل الدولة بالاتفاقية ، كذلك فإنها قد طلبت تأجيل تطبيق الاتفاقية نفسها لمدة خمس سنوات .

* إتفاقية الإدخال المؤقت (اتفاقية اسطنبول) والمجازة من قبل مجلس التعاون الجمركي في يونيو ١٩٩٠م .
* القرارات والتوصيات والإعلانات والنشرات والتقارير وغيرها من المنشورات الصادرة عن مجلس التعاون الجمركي ومنظمة الجمارك العالمية وغيرها من الهيئات والمؤتمرات والندوات العالمية والمتعلقة بتنسيق وتبسيط النظم الجمركية .[١]
* الاتفاقية الاقتصادية الموحدة بين دول مجلس التعاون الموافق عليها بالمرسوم الاتحادي رقم (٤٧) لسنة ١٩٨٢م .
* اتفاقية تنظيم النقل بالعبور لدول الجامعة العربية الموافق عليها بالمرسوم الاتحادي رقم (١١) لسنة ١٩٨٠م .
* القانون التجاري البحري للدولة الصادر بالقانون الاتحادي رقم (٢٦) لسنة ١٩٨١م ، وكذلك القانون الاتحادي رقم (١١) لسنة ١٩٨١ في شأن الضريبة الاتحادية على الواردات من التبغ ومشتقاته ، وتعديلات هذا القانون ولائحته التنفيذية وتعديلاتها.
* قانون العقوبات الصادر بالقانون الإتحادي رقم (٣) لسنة ١٩٨٧م ، وقانون الإجراءات الجزائية الصادر بالقانون الاتحادي رقم (٣٥) لسنة ١٩٩٢م .
* تشريعات إمارة دبي المدرجة في ديباجة هذا القانون مثل : (قانون رقم (٨) لسنة ١٩٩٢م بشأن النيابة العامة ، نظام شئون الموظفين في إمارة دبي لسنة ١٩٩٢م ، قانون رقم (٢) لسنة ١٩٩٣م بشأن المصانع المملوكة لمواطني الدولة ودول مجلس التعاون في المنطقة الحرة ، قانون رقم (٤) لسنة ١٩٩٤م بشأن قانون العقوبات المحلي لسنة ١٩٧٠م ، قانون رقم (٧) لسنة ١٩٩٥م بشأن النظام المالي للدوائر الحكومية في إمارة دبي ،

---

(١) منها على سبيل المثال : برنامج الاصلاح والتحديث الصادر عن منظمة الجمارك العالمية ، والقواعد العالمية للعمل الجمركي الصادرة عن ذات المنظمة ، توصيات ندوة الأمم المتحدة عن الكفاءة في التجارة (اعلان كولومبوس - أكتوبر ١٩٩٤) ، والمقترح الخاص بالإدارة الجمركية النموذجية المعد من قبل غرفة التجارة العالمية.

قانون المنطقة الحرة في مطار دبي الدولي رقم (٢) لسنة ١٩٩٦م ، قانون رقم (٦)لسنة ١٩٩٧م بشأن عقود الدوائر الحكومية في إمارة دبي ، وقانون استيراد وتصدير الخردة العسكرية رقم (١٢) لسنة ١٩٩٧م) .[١]

٢- الموضوعات التي اشتمل عليها محتوى القانون رقم (٤) لسنة ١٩٩٨م: [٢]

(أ) القراءة الأولية والتأمل بعمق في الموضوعات التي تُكَوِّن محتوى هذا القانون والصياغة القانونية لمواده المتعددة مع تقسيم كل مجموعة متناسقة منها إلى باب مستقل يشتمل على عدد من الفصول المتكاملة ، كل ذلك يشير إلى ما يأتي :

* منطقية العرض وتكامل الموضوعات : ويتضح ذلك من التسلسل المنطقي في عرض الموضوعات من ناحية ، ووضوح التكامل قدر المستطاع في تغطية القانون لكافة الجوانب القانونية الأساسية للعمل الجمركي في العالم المعاصر . فالبداية كانت إيضاح التعريفات والضوابط والمبادئ والقواعد ، ثم تلي ذلك تنظيم الإجراءات الجمركية كمحور رئيسي للعمل الجمركي وبعدها يأتي تنظيم القواعد المتعلقة بالنظم الجمركية الخاصة ، وبعد الانتهاء من ذلك يتم إيضاح العقوبات المقررة على مخالفة القواعد ، والمصالحة الجمركية ، وفي النهاية تأتي الأحكام الختامية لتقرر الغاء ما يتعارض مع أحكام هذا القانون ، ولتوضح تاريخ العمل به بعد نشره .
* الوضوح والبساطة كلما أمكن ذلك ، مع الالتزام في ذات الوقت بالايجاز والتركيز ، وتجنب التزيد والتعميم والغموض في المفاهيم والأسلوب .

---

(١) ويضاف إلى هذه القوانين التي وردت بالديباجة : (قانون جمارك دبي لسنة ١٩٦٦م ، قانون ميناء جبل علي رقم (٤) لسنة ١٩٧٩م، قانون المنطقة الحرة في ميناء جبل علي رقم (١) لسنة ١٩٨٠، قانون منطقة التخزين المعفاة من الرسوم الجمركية في ميناء راشد رقم (٣) لسنة ١٩٨٣م ، قانون الأعمال في المنطقة الحرة في ميناء جبل علي رقم (٢) لسنة ١٩٨٦م ، قانون تشكيل المحاكم في إمارة دبي رقم (٣) لسنة ١٩٩٢، وقانون رقم (٥) لسنة ١٩٩٢ بتنفيذ القانون الاتحادي رقم (١١) لسنة ١٩٩٢ في شأن الاجراءات المدنية أمام محاكم دبي) .

(٢) راجع في ذلك : الجريدة الرسمية لحكومة دبي – العدد (٢٤٩) الصادرة في ١٩٩٨/١١/١٥م ، ص٦٦-٦٧ .

* إتباع نظام الفقرات في المواد القانونية : أي محاولة تركيز القاعدة الواحدة أو القواعد المتعلقة بمفهوم واحد في مادة واحدة قدر الإمكان ، مع مراعاة تقسيم المادة إلى عدة فقرات مستقلة تتعلق كل منها بفكرة جزئية واحدة ، دون المبالغة في الإكثار من المواد أو الفقرات .
* تطبيق مستلزمات الصناعة والصياغة القانونية : ويتضح ذلك من إتباع المشرع لنظام الإحالة كلما لزم ذلك ، منعا للتكرار والتضارب في تشريعات البلد الواحد، والتزاما بالوحدة القانونية التي تربطها جميعا وتأكيداً لأصالة المؤسسات والمفاهيم وارتباطها بالنظام القانوني العام [1] . كما يتضح ذلك أيضا من مراعاة نظام التفصيل عن طريق اللوائح والقرارات التنفيذية فيما يتعلق بالعديد من المواعيد والإجراءات التفصيلية والضوابط الفنية ، حتى يمكن تنظيم هذه التفصيلات بأدوات تشريعية أكثر مرونة.

(ب) وفيما يتعلق بالمحتوى ، نجد القانون قد اشتمل على أربعة أبواب للأحكام الأساسية والموضوعات الرئيسية ، وباب خامس للأحكام الختامية ذات الصفة أو الطبيعة الثانوية ، وملحق أخير لبيان البضائع المحظورة والمقيدة :

* <u>في الباب الأول</u> ، الذي خصصه المشرع لإيضاح الأحكام العامة ، جاء عرض هذه الأحكام في فصول أربعة مستقلة ، لكنها متكاملة ، حيث خصص الفصل الأول ، والذي تضمن مادتين (المادة ١ والمادة ٢) لإيضاح مفاهيم المصطلحات الأساسية بما فيها مسمى القانون ذاته (قانون الجمارك لسنة ١٩٩٨) . وقد تناول المشرع في المادة الثانية إيضاح معنى خمسة وأربعين من المفاهيم الأساسية التي تمثل في مجملها مرتكزات ضرورية للعمل الجمركي في مختلف جوانبه ومجالاته .

- وفي الفصل الثاني ، ضوابط الاختصاص الجمركي ، والذي تضمن المواد من (٣) إلى (٨) ، نُظِّمَت الأحكام المتعلقة بتحديد المنافذ الجمركية ، والضوابط المتعلقة برسو السفن والطائرات القادمة من الخارج ، وكذلك

---

(١) وقد تجلى ذلك في الإحالة إلى قانون العقوبات وقانون الإجراءات الجزائية وغيرها من التشريعات .

الضوابط المتعلقة باستيراد أو عبور البضائع ، وتحديد مناطق الرقابة الجمركية سواء كانت بحرية أو برية.

- أما الفصل الثالث ، والذي تضمن المواد من (٩) إلى (١٣) فقد اشتمل على الأحكام المتعلقة بمبادئ تطبيق التعرفة ، أما القواعد المتعلقة بتحديد القيمة الجمركية ، فقد تناولتها نصوص المواد من (١٤) إلى (٢٣) بالفصل الرابع.

* <u>وفي الباب الثاني :</u> الإجراءات الجمركية ، وردت الحكام المتعلقة بهذه الإجراءات في ستة فصول : تناول الأول منها : التسهيلات الجمركية (المواد من ٢٤ إلى ٢٥) ، وتناول الفصل الثاني : القواعد المتعلقة ببيان الحمولة (المواد من ٢٦ إلى ٣١) ، وفي الفصل الثالث : جاءت الأحكام المتعلقة بالبيان الجمركي (المواد من ٣٢ إلى ٣٧) . أما الفصل الرابع : فقد خصصه المشرع لبيان الأحكام المتعلقة بالمعاينة الجمركية (المواد من ٣٨ إلى ٤٧) . وفيما يتعلق بكيفية تحديد الرسوم الجمركية المتنوعة ، فقد تناول ذلك الفصل الخامس من خلال المواد (٤٨ إلى ٥٨) . وفي الفصل السادس والأخير من فصول هذا الباب ، وردت الأحكام المتعلقة بالمخلص الجمركي حيث وضحت وظيفته وطبيعة عمله وواجباته وتحديد الشروط واجبة التوافر فيمن يرخص له بممارسة مهنته ، وتجديد ترخيصه (م٥٩ إلى م ٦٣) .

* <u>أما الباب الثالث :</u> النظم الجمركية الخاصة ، فقد وردت به الأحكام المتعلقة بالمنطقة الحرة (الفصل الأول) في المواد من ٦٥ إلى ٧٤ ، والمستودع الجمركي (الفصل الثاني) بالمواد من ٧٥ إلى ٨١ ، والعبور الجمركي (الفصل الثالث) بالمواد من ٨٢ إلى ٨٨ ، والإدخال المؤقت (الفصل الرابع) بالمواد من ٨٩ إلى ٩٨ ، وإعادة التصدير (الفصل الخامس) بالمواد من ٩٩ إلى ١٠٣ ، والتصدير المؤقت (الفصل السادس) بالمواد من ١٠٤ إلى ١٠٧ ، والإعفاء الجمركي (الفصل السابع) بالمواد من ١٠٨ إلى ١٠٩ .

* <u>وفي الباب الرابع :</u> العقوبات والمصالحة الجمركية ، وردت الأحكام المتعلقة بمأمور الضبط القضائي (الفصل الأول) في المواد من ١١٠ إلى ١١٣،

والتهريب والتهرب من الرسوم (الفصل الثاني) في المواد من ١١٤ إلى ١٢٢، والمصادرة الإدارية (الفصل الثالث) في المواد من ١٢٣ إلى ١٢٤ ، والمصالحة الجمركية (الفصل الرابع) في المواد من ١٢٥ إلى ١٢٧ ، والبيع الإداري (الفصل الخامس) في المواد من ١٢٨ إلى ١٣٤ .

* **وفي الباب الخامس والأخير :** وردت الأحكام الختامية في المواد من ١٣٥ إلى ١٣٩ ، وقد قررت هذه الأحكام :

- اسناد إدارة ميناء الحمرية والمراسي الواقعة على خور دبي إلى دائرة الموانئ والجمارك بدبي .
- إلغاء أية أحكام في قانون الجمارك لسنة ١٩٦٦ وتعديلاته وكذلك أية أحكام في أي تشريع آخر إذا كانت تتعارض مع أحكام هذا القانون .
- بقاء الأوامر والاعلانات الجمركية والقرارات واللوائح والأنظمة الصادرة بموجَب قانون الجمارك ١٩٦٦ نافذة إلى حين الغائها وذلك بالقدر الذي لا تتعارض فيه وأحكام هذا القانون .
- قيام مدير عام دائرة الموانئ والجمارك بدبي بإصدار اللائحة التنفيذية والقرارات الأخرى اللازمة لتنفيذ هذا القانون .
- نشر هذا القانون في الجريدة الرسمية لحكومة دبي ، والعمل به بعد ثلاثة أشهر من تاريخ نشره .

* **وفي الملحق الذي أُرفق في نهاية القانون** ، أورد المشرع جدولين لتحديد البضائع المحظورة (الجدول الأول) ، وتحديد البضائع مقيدة الاستيراد (الجدول الثاني) . وقد ورد بالجدول الأول ثمانية أنواع من السلع المحظور استيرادها ، أما الجدول الثاني فقد حدد تسعة أنواع من البضائع التي يستلزم استيرادها الحصول على ترخيص أو تصريح أو إذن من السلطات المختصة .

ثانيا: أهم وجوه التميز بين القانون الجديد والقانون السابق لسنة ١٩٦٦ :

(١) من حيث التقسيم وشمولية الأحكام :

جاء تقسيم القانون السابق في تسعة فصول أُلحقت بها أربعة جداول ، حيث تناول الفصل الأول بيان اسم القانون وتفسير الاصطلاحات المتعلقة بالعمل الجمركي ، ووردت في الفصل الثاني الأحكام المتعلقة بالاستيراد والتصدير المحظور والمقيد ، أما الفصل الثالث والذي تمثل في مادة واحدة ، فقد نصت هذه المادة على دفع الرسوم الجمركية طبقا للجدول (ب) والجدول (ج) الملحقين بالقانون . وفي الفصل الرابع وردت الأحكام المتعلقة بالمراكب والأماكن المعدة لقدوم السفن أو لنزول الطائرات وتنظيم تسهيل عمليات النقل والتحميل والتفريغ وتعريف أمور الركاب وأمتعتهم ، أما الفصل الخامس فقد خصصه المشرع لبيان الأحكام الخاصة بوسائل النقل البري من حيث تحديد أماكن الدخول لدبي واحضار البضائع الداخلة للجمارك . وفي الفصل السادس وردت الأحكام المتعلقة بدخول البضائع للعقارات التابعة للجمارك وسحبها منها ، وفي هذا المجال جاءت النصوص موجبة للتفتيش على البضائع وفرزها قبل تخزينها واعلان وصولها وبياناتها وتحديد المسئولية عنها وتسليمها وبيع ما لم يسحب منها خلال فترة معينة وكيفية تخصيص ناتج عمليات البيع . وفي الفصل السابع والمتعلق بالإدارة ، فقد جاءت به الأحكام الخاصة بتعيين المدير والمفتش العام وغيرهم مع ايضاح مهام وظائفهم . وقد خصِّص الفصل الثامن لإيضاح الأحكام المتعلقة بالمصادرة والعقوبات والإستيراد أو التصدير بقصد التهرب من دفع الرسوم الجمركية والجرائم المتعلقة بكل من بيان البضائع والفواتير والتزوير والجرائم المرتكبة من قواد المراكب مع ايضاح العقوبات بهذه الجرائم وغيرها .

أما الفصل التاسع والأخير فقد وردت به النصوص المتعلقة بعبء الاثبات في القضايا الجمركية وإقامة الدعاوي والمصالحة وإعادة المضبوطات وتخفيض العقوبة أو الاعفاء منها ، كما وردت نصوص أخرى تتعلق بمدى إمكانية الغاء القرارات الصادرة عن المدير والمفتش العام ، واستمرار العمل بالاعلانات والأوامر والبيانات والأنظمة الصادرة قبل سريان مفعول هذا القانون .

أما الجداول الأربعة التي ألحقت بالقانون فقد اشتمل أولها على البضائع المقيدة ، وثانيها على الرسوم الجمركية واجبة الأداء ، وأحكام العبور والتصدير والمناطق الحرة ، ثم وردت قائمة المواد المعفاة من الرسوم الجمركية في الجدول الثالث ، وفي الجدول الرابع والأخير وردت النصوص المتعلقة ببيان الرسوم العامة واجبة الأداء مقابل الخدمات المتنوعة المقدمة من قبل إدارة الجمارك .

ويلاحظ هنا أن مجمل المواد التي تضمنتها هذه الفصول التسعة قد بلغ فقط أربع وأربعون مادة ، بينما بلغ عدد مواد القانون الجديد مائة وتسع وثلاثون مادة ، وبينما قُسّمَت مواد القانون القديم إلى تسعة فصول كما ذكرنا من قبل، فإن مواد القانون الجديد قد قسمت إلى اثنين وعشرين فصلا،وُضِع كُلٌّ عدد متناسق ومتكامل منها في باب مستقل.

كما يلاحظ أن الأحكام في القانون الجديد قد تميزت بالتفصيل والشمول بخلاف أحكام القانون القديم التي تميزت بالتركيز والايجاز . ولإيضاح ذلك مثلا نجد أن الأحكام المتعلقة بالعبور الجمركي قد عرضها المشرع في القانون الجديد في فصل كامل اشتمل على سبع مواد ، بينما في القانون القديم ورد مصطلح العبور في سطر واحد في الجدول (ب) الملحق ، حيث نص المشرع فقط على أنه لا تفرض رسوم ، كما ورد ذات المصطلح في سطر واحد آخر بالجدول (ج) ضمن المواد المعفاة من الرسوم الجمركية لأسباب خاصة (بضائع العبور – ترانزيت) .

ويلاحظ أيضا أن التعريفات أو تفسير المصطلحات المستخدمة في العمل الجمركي والتي وردت في الفصل الأول في كل من القانونين ، كانت أكثر اتساعا وشمولا في القانون الجديد عنها في القانون القديم ، فبينما بلغ عدد هذه المصطلحات تسعة عشر مصطلحا في القانون القديم ، إذا بها في القانون الجديد تبلغ خمسة وأربعين مصطلحاً .

(٢) من حيث الصياغة القانونية :

بصفة عامة يمكن القول أن الصياغة القانونية في القانون الجديد أكثر دقة منها في ظل القانون القديم . فعلى سبيل المثال وضع المشرع عنوانا للفصل السادس

في القانون القديم هو : دخول البضائع للعقارات التابعة للجمارك وسحبها منها ، وتحت هذا العنوان ورد عنوان فرعي آخر هـو : مرور المستوردات عـن عقارات الجمارك للتفتيش وتحصيل الرسوم ، وفي الفصل الثـامن المتعلـق بالمصـادرة والعقوبات وضع المشرع عنوانا فرعيا هو : الجرائم المرتكبة من قواد المراكب .

وفي الفصل الأول المتعلق بتفسير المصطلحات ، ورد مصطلح : (متعهـدو التجريم "بـالدوب") ، وكـان تفسير هـذا المصطلح هـو : تعـني الشـخص أو الأشخاص التجاريين المفوضين لتقديم تسهيلات النقل بالأجرام "بـالدوب" للسفن غير القادرة على الرسو في جوانب الخور.

ويلاحظ هنا أن الصياغة كـان يمكـن أن تتـم علـى نحـو أكـثر وضوحـاً . فالعقارات التابعة للجمارك كان يمكـن أن تصـاغ علـى نحـو آخـر مثـل : منطقـة الاختصاص الجمركي أو نطاق الاختصاص الجمركي (كما ورد في القانون الجديـد) . وكذلـك عبـارة "مرور المستوردات" كـان يمكـن أن تصـاغ : "مـرور البضـائع المستوردة" كما أن عبارة "قواد المراكب" وكذلك عبارة "متعهدو التجريم (بـالدوب) " كان يمكن أن تصاغ على نحو أكثر إيضاحاً وأقل غموضا . وبـالطبع فـإن مثـل هذه العبارات لم ترد في القانون الجديد .

(٣) من حيث بيان طبيعة المبالغ المحصلة من المستوردين :

في القانون القديم ميز المشرع بين نوعين من المبالغ واجبة الأداء مـن قبـل المسـتوردين ، النـوع الأول : هـو الرسـوم الجمركيـة أو الرسـوم علـى الاسـتيراد وقيمتها ٤٪ ، والنوع الثاني هو الرسوم العامة التي تدفع مقابل الخدمـات المؤداة من قبل دائرة الميناء والجمارك لصالح المستوردين مثل : رسوم العمل بعـد أوقـات الدوام ، رسوم الاستيلام والتسليم ، رسـوم تسـجيل البيـان الجمركـي ، رسـوم الشهادات ، رسوم الأرضية ، رسوم الميناء المستحقة على اللنشات ، رسوم دخول الخور ، رسوم الرسو ... الخ .

وفي القانون الجديد ، وعنـد إيضاحـه لمفهـوم الرسوم الجمركيـة (الفصـل الأول المخصص للتعريفات) حددها المشرع بقوله : "المبلغ الذي تستو فيـه الدائـرة

عن البضاعة ، ولا يشمل الأجور أو البدلات المطلوبة لقاء خدمات الأرضية والتخزين والمناولة أو الترصيص والختم والتحليل وغيرها من الخدمات التي تقدمها الدائرة أو غيرها من الجهات العامة" .

وفي الفصل الخامس من الباب الثاني ميَّز المشرع أيضا في القانون الجديد بين نوعين من المبالغ ، حيث نصت المادة (٤٨) على أن تحدد الرسوم الجمركية بقانون أو بأمر من الحاكم أو ممن يفوضه" ، كما نصت المادة)٥٢) على أن : "تستوفى عن البضاعة بدلات الترصيص والختم والتحليل والمعاينة الخارجية ، وغيرها من الخدمات التي تقدمها الدائرة" ، كما "تحدد بدلات الخدمات بقرارات من المدير وتنشر بالجريدة الرسمية " .[1]

ويلاحظ مما تقدم أن القانون القديم رغم محاولته التمييز بين نوعي المبالغ التي يلتزم المستورد بدفعها ، حيث أطلق على النوع الأول (الرسوم الجمركية) وعلى النوع الثاني (الرسوم العامة) ، فإن هذه المحاولة لا تتفق مع ما جرى عليه الفقه المالي من اعتبار النوع الأول ضرائب جمركية ، والنوع الثاني رسوم جمركية وقد سبق أن قدمنا أن نظرية الضريبة تختلف عن نظرية الرسم .

وكذلك يلاحظ أن القانون الجديد قد أجرى التمييز بين نوعي المبالغ على أساس تسميته الأول بالرسوم الجمركية ، وعلى الثاني إسم بدلات عن الخدمات. والواقع أن الفقه المالي وعلم المالية العامة عند دراسته لمصادر الإيرادات العامة لم يعرف هذه التفرقة بين ما يعتبر ضريبة وبين ما يعتبر بدلا نقديا يدفع مقابل خدمات ، ولكنه عرف التفرقة والتمييز بين الضرائب التي تدفع بلا مقابل ، وبين الرسوم التي تدفع مقابل خدمات تؤديها المرافق العامة لجمهور المستفيدين منها . وما نود قوله هنا هو ضرورة التمييز بين طبيعة الضريبة وطبيعة الرسوم .

(٤) من حيث تحديد القيمة الجمركية :

ويقصد بها القيمة الفعلية للبضاعة المستوردة والتي تحدد وفقا لقواعد تحديد القيمة التي ينص عليها بالقانون الجمركي ، والتي \على أساسها تحسب وتحصل قيمة الضريبة الجمركية المستحقة للجمارك .

---

(١) يلاحظ من نص هاتين المادتين أن النوع الأول (الرسوم الجمركية) يحدد بقانون أو بأمر من الحاكم أو ممن يفوضه ، بينما يحدد النوع الثاني (بدلات الخدمات) بقرارات من المدير ، ولعل في ذلك تأكيد لاختلاف طبيعة النوع الأول من طبيعة النوع الثاني .

وفي هذا المجال يلاحظ أن القانون الجديد في مادته الرابعة عشرة من الفصل الرابع (الباب الأول) ونظرا للأهمية الخاصة لتحديد هذه القيمة ، قد وضح كيفية التحديد على نحو تفصيلي واضح ، فقد نصت الفقرة الأولى من هذه المادة على أنه : "تحدد القيمة الجمركية حسب القيمة الفعلية للبضاعة ، ويقصد في هذا الصدد : ثمن بيع البضاعة للتصدير إلى الإمارة مضافا إليه التكاليف التالية بالقدر الذي تحمله المشتري ولم يدرج في الثمن :

(أ) تكلفة نقل البضاعة إلى منفذ الوصول بالإمارة .

(ب) تكاليف التحميل والتفريغ والمناولة المرتبطة بإعداد البضاعة للنقل في بلد المصدر .

(ج) تكلفة التأمين .

(د) عمولات البيع أو مقابل السمسرة .

(هـ) أجرة أو تكلفة الحاويات أو الطرود أو غيرها من وحدات التعبئة التي تعتبر للأغراض الجمركية وحدة واحدة مع البضاعة المعنية .

(و) تكلفة التعبئة سواء من حيث العمل أو المواد .

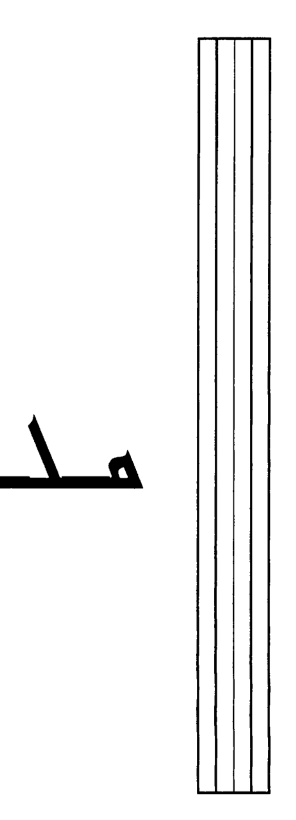
(ز) قيمة المواد والمكونات والأجزاء وما يماثلها مما يكون داخلا في تكوين البضاعة ، والأدوات والقوالب والمسابك وما يماثلها مما يكون مستخدما في إنتاج البضاعة ، والمواد التي استهلكت في ذلك ، وخدمات الهندسة والتطوير والأعمال الفنية وأعمال التصميم والمخططات والرسوم التي تم القيام بها خارج الدولة وكانت ضرورية لإنتاج البضاعة ، وذلك كله إذا قدم أي من هذه المواد أو الخدمات بشكل مباشر أو غير مباشر من قبل المشتري مجانا أو بتكلفة مخفضة ليستخدم في إنتاح البضاعة وبيعها للتصدير ، وبالقدر الذي لا تكون فيه القيمة مدرجة في الثمن .

(ح) عوائد العلامات التجارية وبراءات الاختراع وحقوق التأليف ، وغيرها من عوائد الملكية الفكرية ورسوم الترخيص المتعلقة بالبضاعة .

(ط) قيمة أي استحقاق للبائع بشكل مباشر أو غير مباشر في أي جزء من حصيلة أية عملية إعادة بيع أو تصرف أو استخدام للبضاعة من قبل المشتري .

- هذا التفصيل في تحديد القيمة الجمركية في القانون الجديد قابله في القانون القديم إيجاز وتركيز ونقص في الايضاح والتفصيل . ويتضح ذلك من قراءتنا لنص الفقرة الأولى من الجدول الثاني (ب) الملحق بهذا القانون الأخير ، حيث ورد نصها على النحو التالي : "" تفرض الرسوم الجمركية بمعدل ٤٪ على جميع البضائع ، على قيمة سيف (تكلفة وتأمين وشحن) دبي : وتحسب عادة قيمة سيف بالرجوع إلى الفواتير التجارية الصادرة بموجب شحنة البضائع المعنية ، لكن مدير الجمارك غير مقيد بقبول هذه القيمة ، ويمكنه تقدير قمية البضائع باعتبارها قيمة نهائية لغرض فرض الرسوم الجمركية ، كذلت تفرض رسوم جمركية على قيمة عمولة الوكيل والتسويات الداخلية بين المجهز والمستورد / الوكيل المخصومة من قيمة الفواتير ، وسوف تضاف إلى القيمة الاجمالية لحساب وتحصيل الرسوم الجمركية"" .
- إن ما تقدم من وجود للتمييز بين القانون السابق لسنة ١٩٦٦ والقانون الجديد لسنة ١٩٩٨م ، ليس سوى أمثلة [١] توضح ما تميز به القانون الجديد من تنظيم للعمل الجمركي يتفق مع قيام الادارة الجمركية الحديثة على مبادئ البساطة والكفاءة والشفافية والتفصيل والإيضاح ، وعلى فكرة الشراكة لا الخصومة بين الجمارك والأوساط التجارية . كما توضح أن الرقابة الجمركية القائمة على أسس علمية فعالة ليست من معوقات الإنسياب التجاري ، بل هي تأكيد لإستمرارية هذا الإنسياب ولتخليصه من شوائب سوء النية وضمان للإلتزام بالقانون وأخلاقيات العمل التجاري وحماية المجتمع والأمن العام والصحة العامة والنظام العام .

(١) الواقع أن تفصيل وجوه التمييز للقانون الجديد ، وما ورد في أحكامه من إحاطة وشمول مسايرة للتنظيم التجاري الدولي الجديد والتغيرات والتطورات على المستويين المحلي والقومي من ناحية والدولي من ناحية أخرى ، كل ذلك يستلزم اجراء دراسة مستقلة ، نرجو من الله أن نوفق في إجرائها في المستقبل القريب.



ملحق

ملحق

خاص بإيضاح قائمة المواد المعفاة من الضرائب الجمركية ، والتي صدرت عن مجلس الجمارك بدولة الامارات العربية المتحدة (لعام ١٩٩٤م)

(طبقاً للنظام المنسق S . H) *

---

* بعد صدور هده القائمة ، صدر إعلان جمارك دبي رقم ٣٣٦/ ١٩٩٥ بتاريخ ١٩٩٥/٦/٢٧مقرراً ما يأتي :

أولاً : تفرض رسوم جمركية (ضرائب جمركية) بالنسبة السارية ٤% من القيمة سيف/دبي على المواد التالية :

١- الأخشاب بجميع أنواعها وأشكالها .

٢- جميع أنواع الحديد والصلب غير المخلوط عدا قضبان وعيدان الحديد والصلب غير المخلوط المستخدم في البناء والمشار اليها في البنود أرقام (١٣/٧٢، ٧٢/ ١٤، ١٥/٧٢) من قائمة الإعفاءات الجمركية الصادرة من مجلس الجمارك .

ثانياً : تعفى المواد الغذائية بجميع أنواعها سواء أكانت طازجة ، محفوظة ، معلبة ، من الضرائب الجمركية .

ثالثاً : يوقف العمل بالبنود أرقام ٤٤/ ٣ / ، ٤٤/ ١٢، ٧٢/ ١٠، ٧٢/ ١٦من قائمة الإعفاءات الجمركية الصادرة عن مجلس الجمارك .

رابعاً : يسري هذا الإعلان على جميع البضائع التي تصل الى إمارة دبي بأي وسيلة نقل بعد الساعة الثانية عشرة من ليلة الأول من يوليو ١٩٩٥م .

قائمة السلع المعفاه من
الضرائب الجمركية بحسب النظام المنسق

رقم البند	رمز النظام المنسق	الصنف
٢/١		حيوانات حية من فصيلة الأبقار
	٠١٠٢١٠٠٠	•أصيلة للانسان
	٠١٠٢٩٠٠٠	•غيرها

رقم البند	رمز النظام المنسق	الصنف
٤/١		حيوانات حية من فصيلتي الضأن والماعز • الضأن
	٠١٠٤١٠١٠	••• أصيلة للانسان
	٠١٠٤١٠٩٠	••• غيرها
		• ماعز :
	٠١٠٤٢٠١٠	••• أصيلة للانسان
	٠١٠٤٢٠٩٠	••• غيرها

رقم البند	رمز النظام المنسق	الصنف
٥/١		ديوك ودجاجات ، بط ، أوز ، حبش (ديوك ودجاجات رومية) وغرغر (دجاج سوداني) ، حية من الأنواع الأليفة • بوزن لايزيد عن ١٨٥جراماً :
	٠١٠٥١١٠٠	•• ديوك ودجاجات
	٠١٠٥١٩٠٠	•• غيرها
		• غيرها :
		•• ديوك أو دجاجات
	٠١٠٥٩١١٠	دجاج بيض

	٠١٠٥٩١٢٠	... دجاج لاحم
	٠١٠٥٩١٣٠	دجاج أمهات
	٠١٠٥٩١٩٠	... غيرها
		.. غيرها :
	٠١٠٥٩٩١٠	... بط وأوز أليفة
	٠١٠٥٩٩٢٠	...حبش (ديوك ودجاجات رومية) .
	٠١٠٥٩٩٩٠	... غيرها

٦/١		حيوانات حية أخرى
	٠١٠٦٠٠١٠	... حيوانات مستعملة بصفة أساسية للاستهلاك البشري ، بما فيها الأصيلة للانسال :
	٠١٠٦٠٠١١	....إبل وصغارها
	٠١٠٦٠٠١٢	.... أرانب أليفة وأرانب برية
	٠١٠٦٠٠١٣	.... غزلان وظباء
	٠١٠٦٠٠١٤	.... حمام أليف ، وحمام بري ، حجلان ، تدرج سماني ، دجاج الأرض ، شنقب ، قطاء ، أرطلان وبط بري
	٠١٠٦٠٠١٩	.... غيرها
	٠١٠٦٠٠٩٣	.... نحل وإن كان جماعات أو في خلايا

١/٢		لحوم فصيلية الأبقار ، طازجة أو مبردة
	٠٢٠١١٠٠٠	. ذبائح كاملة وأنصاف ذبائح
	٠٢٠١٢٠٠٠	. قطع أخرى بعظمها
	٠٢٠١٣٠٠٠	. دون عظام

٢/٢		لحوم فصيلة الأبقار ، مجمدة
	٠٢٠٢١٠٠٠	• ذبائح كاملة وأنصاف ذبائح
	٠٢٠٢٢٠٠٠	• قطع أخرى ببعظمها
	٠٢٠٢٣٠٠٠	• دون عظام

٤/٢		لحوم فصيلة الضأن أو الماعز ، طازجة أو مبردة أو مجمدة
	٠٢٠٤١٠٠٠	• ذبائح كاملة وأنصاف ذبائح حملان ، طازجة أو مبردة
		• لحوم ضأن أخرى طازجة ، أو مبردة :
	٠٢٠٤٢١٠٠	•• ذبائح كاملة وأنصاف ذبائح
	٠٢٠٤٢٢٠٠	•• قطع أخرى بعظمها
	٠٢٠٤٢٣٠٠	•• دون عظام
	٠٢٠٤٣٠٠٠	(ذبائح كاملة وأنصاف ذبائح حملان ، مجمدة
		• لحوم ضأن أخرى مجمدة :
	٠٢٠٤٤١٠٠	•• ذبائح كاملة وأنصاف ذبائح
	٠٢٠٤٤٢٠٠	•• قطع أخرى بعظمها
	٠٢٠٤٤٣٠٠	•• دون عظام
		• لحوم فصيلة الماعز
		••• ذبائح كاملة وأنصاف ذبائح :
	٠٢٠٤٥٠٢١	••• طازجة أو مبردة
	٠٢٠٤٥٠٢٢	•••• مجمدة
		••• قطع أخرى بعظمها :
	٠٢٠٤٥٠٣١	•••• طازجة أو مبردة
	٠٢٠٤٥٠٣٢	•••• مجمدة

٦/٢		أحشاء وأطراف صالحة للأكل من فصائل الأبقار والضأن والماعز طازجة أو مبردة أو مجمدة
	٠٢٠٦١٠٠٠	• من فصيلة الأبقار طازجة أو مبردة
		• من فصيلة الأبقار مجمدة :
	٠٢٠٦٢١٠٠	•• ألسنة
	٠٢٠٦٢٢٠٠	•• أكباد
	٠٢٠٦٢٩٠٠	•• غيرها
		• غيرها ، طازجة أو مبردة :
	٠٢٠٦٨٠١٠	••• من فصيلتي الضأن والماعز
		• غيرها مجمدة :
		••• من فصيلتي الضأن والماعز
	٠٢٠٦٩٠١١	•••• ألسنة
	٠٢٠٦٩٠١٢	•••• أكباد
	٠٢٠٦٩٠١٩	•••• غيرها

٧/٢		لحوم وأحشاء وأطراف صالحة للأكل من طيور الدواجن المذكورة في البند ١/٥ ، طازجة أو مبردة أو مجمدة
	٠٢٠٧١٠٠٠	• طيور دواجن غير مقطعة ، طازجة أو مبردة
		• طيور دواجن غير مقطعة ، مجمدة :
	٠٢٠٧٢١٠٠	•• ديوك أو دجاجات
	٠٢٠٧٢٢٠٠	•• حبش (ديوك أو دجاجات رومية)
	٠٢٠٧٢٣٠٠	•• بط وأوز ، غرغر (دجاج سوداني)
		• قطع وأحشاء وأطراف طيور دواجن (بما فيها الأكباد) طازجة أو مبردة :
	٠٢٠٧٣١٠٠	•• أكباد أوز بط ، دسمة
	٠٢٠٧٣٩٠٠	•• غيرها

		ـ قطع وأحشاء وأطراف لحوم طيور دواجن عدا الأكباد مجمدة :
	٠٢٠٧٤١٠٠	ـ ـ ديوك أو دجاجات
	٠٢٠٧٤٢٠٠	ـ ـ حبش(ديوك أو دجاجات رومية)
	٠٢٠٧٤٣٠٠	ـ ـ بط أو أوز أو غرغر (دجاج سوداني)
	٠٢٠٧٥٠٠٠	ـ أكباد طيور دواجن ، مجمدة

٨/٢		لحوم وأحشاء وأطراف أخرى صالحة للأكل طازجة أو مبردة أو مجمدة
		ـ أرانب اليفة أو برية :
	٠٢٠٨١٠١٠	ـ ـ ـ طازجة أو مبردة
	٠٢٠٢٨١٠٢٠	ـ ـ ـ مجمدة
	٠٢٠٨٢٠٠٠	ـ أفخاذ ضفادع
		ـ غيرها :
		ـ ـ ـ إبل
	٠٢٠٨٩٠١١	ـ ـ ـ ـ طازجة أو مبردة
	٠٢٠٨٩٠١٢	ـ ـ ـ ـ مجمدة
		ـ ـ ـ غزلان وظباء :
	٠٢٠٨٩٠٢١	ـ ـ ـ ـ طازجة أو مبردة
	٠٢٠٨٩٠٢٢	ـ ـ ـ ـ مجمدة
		ـ ـ ـ حمام بري ، حجلان ، تدرج ، الفري (سماني) دجاج الأرض ، شنقب ، قطاء أرطلان وبط بري :
	٠٢٠٨٩٠٣١	ـ ـ ـ ـ طازجة أو مبردة
	٠٢٠٨٩٠٣٢	ـ ـ ـ ـ مجمدة

١/٣		أسماك حية
		‌. أسماك حية أخرى :
		.. أسماك التروتا (سالموتروتا) سسالمو جير دنـيري ، سالمو كلاريكي سالوا جوابونيتا سالموجيلاي .
	٠٣١٠٩١١٠	... للانسال
	٠٣١٠٩١٩٠	...غيرها
		.. سمك الانقليس (من نوع أنجويلا)
	٠٣٠١٩٢١٠	... للانسال
	٠٣٠١٩٢٩٠	...غيرها
		.. شبوط :
	٠٣٠١٩٣١٠	... للانسال
	٠٣٠١٩٣٩٠	... غيرها
		.. غيرها :
	٠٣٠١٩٩١٠	... للانسال
	٠٣٠١٩٩٩٠	... غيرها

٢/٣		أسماك طازجة أو مبردة ، عدا شرائح الأسماك ولحوم الأسماك الأخرى المذكورة في البند ٤/٣
		. أسماك فصيلة السلمون ، باستثناء الأكباد أو البيض وغدد التذكير :
	٠٣٠٢١١٠٠	.. أسماك التروتا (سالمو تروتا) سالمو جيردنيري سالمو كلاركي سالمو أجو أبونيتا ، سالمو جيلاي
	٠٣٠٢١٢٠٠	.. سلمون المحيط الهادي (من نوع أونكور هيينوكوس) وسلمون الأطلنطي (سالمو سالار) وسلمون الدانوب (هوكو هوكو)

	٠٣٠٢١٩٠٠	** غيرها
		* أسماك مفلطحة (بلورنيكيتداي) أو بوثير أي ، أوسينو جلو سيداي أو سويداى أو سكوفتا ليداي أو سيثاريد أي باستثناء الأكباد والبيض وغدد التذكير:
	٠٣٠٢٢١٠٠	** أسماك قفندر (رينهار دتيوس) هيبو جلو سودايس ، أو هيبوجلوس هيبوجلوس ، هيبلوجلوسس ستينو ليبيس)
	٠٣٠٢٢٢٠٠	** أسماك هوشع (بلورنتكس بلاتيسا)
	٠٣٠٢٢٣٠٠	** أسماك موسى (سوليا)
	٠٣٠٢٢٩٠٠	** غيرها
		أسماك تونه من نوع (تونوس) وبونيت مخطط البطن (أيوثينوس بيلاميس) باستثناء الأكباد والبيض وغدد التذكير :
	٠٣٠٢٣١٠٠	** أسماك تونة بيضاء (تونوس الألونجا)
	٠٣٠٢٣٢٠٠	** أسماك تونة ذات زعانف صفراء(تونوس البكارس)
	٠٣٠٢٣٣٠٠	** أسماك بونيت مخطط البطن
	٠٣٠٢٣٩٠٠	** غيرها
	٠٣٠٢٤٠٠٠	* أسماك الرنجة (كلوبيا هارجنجس أو كلوبيا بالاسي) باستثناء الأكباد والبيض وغدد التذكير
	٠٣٠٢٥٠٠٠	* أسماك القد (جادوس موريا أو جادوس أوجاك وجادوس ماكرو سيفالوس) باستثناء الأكباد والبقيض وغدد التذكير
	٠٣٠٢٦١٠٠	** أسماك السردين (ساردينا بيلا كاردوس وساردينو بس) وساردينيلا (ساردينيلا) رنجة صغيرة أو اسبرط (سبراتوس سبراتوس)
	٠٣٠٢٦٢٠٠	** اسماك الحدوق (ميلانو جراموس) ايجليفينوس)

	٠٣٠٢٦٣٠٠	.. سمك أسود (بولاكيوس فيرنس)
	٠٣٠٢٦٣٤٠٠	.. سمك الأسقمري (سكومبراس سكومبر أوسترا أليكسوس سكومبر جابو نيكوس)
	٠٣٠٢٦٥٠٠	كلاب البحر وغيرها من أسماك القرش
	٠٣٠٢٦٦٠٠	.. سمك الانقليس (أجويلا)
	٠٣٠٢٦٩٠٠	.. غيرها
	٠٣٠٢٧٠٠٠	. أكباد وبيض وغدد تذكير

٣/٣	٠٣٠٣٨٠٠٠	. أكباد وبيض وغدد تذكير

٦/٣		قشيرات ، وإن كانت مقشورة ، حية أو طازجة أو مبردة أو مجمدة أو مجففة أو مملحة أو في ماء مملح ؛ قشيرات غير مقشورة ، مطبوخة بالبخار أو مسلوقة في الماء وإن كانت مبردة أو مجمدة أو مجففة أو مملحة أو في ماء مملح ؛ دقيق وجريش ومكتلات قشريات صالحة للاستهلاك البشري
		. مجمدة :
	٠٣٠٦١١٠٠	.. جراد بحر (بالينوردس ، بانوليروجاسوس)
	٠٣٠٦١٢٠٠	.. عقارب بحر (هوماروس)
	٠٣٠٦١٣٠٠	.. ربيان (قريدس أو جمبري)
	٠٣٠٦١٤٠٠	.. سرطانات (سلاطعين)
	٠٣٠٦١٩٠٠	.. غيرها ، بما فيها دقيق وجريش ومكتلات قشريات صالحة للاستهلاك البشري
		. غير مجمدة :
	٠٣٠٦٢١٠٠	.. جراد بحر (بالينوروس وجاسوس)
	٠٣٠٦٢٢٠٠	.. عقارب بحر (هوماروس)

	٠٣٠٦٢٣٠٠	•• ربيان (قريدس أو جمبري)
	٠٣٠٦٢٤٠٠	•• سرطانات (سلاطعين)
	٠٣٠٦٢٩٠٠	•• غيرها ، بما فيها دقيق وجريش ومكتلات قشريات صالحة للاستهلاك البشري

٤/١		البان وقشدة ، غير مركزة ولا تحتوي على سكر مضاف أو مواد تحلية أخرى ، تحتوي على دسم بنسبة لاتزيد عن ١٪ وزنا :
	٠٤٠١١٠١٠	••• حليب
	٠٤٠١١٠٢٠	••• قشدة

٤/٢		البان وقشدة ، مركزة أو محتوية على سكر مضاف أو مواد تحلية أخرى
		• مسحوق أو حبيبات أو بأشكال صلبة أخرى تحتوي على دسم بنسبة لاتزيد عن ١,٥٪ وزنا :
	٠٤٠٢١٠١٠	••• معد للصناعة
	٠٤٠٢١٠٩٠	••• غيرها
		• مسحوق أو حبيبات أو بأشكال صلبة أخرى ، تحتوي على دسم بنسبة ١,٥٪ وزنا:
		•• غير محتوية على سكر مضاف أو مواد تحلية أخرى :
	٠٤٠٢٢١١٠	••• معد للصناعة
	٠٤٠٢٢١٩٠	••• غيرها
		•• غيرها
	٠٤٠٢٢٩١٠	••• معد للصناعة
	٠٤٠٢٢٩٩٠	••• غيرها

		• غيرها
		•• غير محتوية على سكر مضاف أو مواد تحلية أخرى :
	٠٤٠٢٩١١٠	••• حليب
	٠٤٠٢٩١٢٠	••• قشدة
		•• غيرها
	٠٤٠٢٩٩١٠	••• حليب
	٠٤٠٢٩٩٢٠	••• قشدة

٤/٣		مخيض ، لبن وقشدة مختران ، لبن راب ، كفير وغيره من أنواع الألبان والقشدة المخمرة أو المحمضة وإن كانت مركزة أو محتوية على سكر مضاف أو مواد تحلية أخرى أو منكهة أو محتوية على فواكه أو ثمار أو كاكاو مضافة
	٠٤٠٣١٠٠٠	(لبن رائب (زبادي)
		• غيرها :
	٠٤٠٣٩٠١٠	••• لبنة " لبن مصفى "
	٠٤٠٣٩٠٢٠	••• لبن (مخيض اللبن)
	٠٤٠٣٩٠٣٠	••• جميد أو مضير (أققط)
	٠٤٠٣٩٠٩٠	••• غيرها

٤/٥		زبد وغيره من مواد دسمة مشتقة من اللبن
	٠٤٠٥٠٠١٠	••• زبد
	٤٠٥٠٠٠٢٠	••• سمن
	٠٤٠٥٠٠٩٠	••• غيرها

٤/٦		جبن (بما في ذلك جبن اللبن المختثر)
	٠٤٠٦١٠٠٠	▪ جبن طازج (غير مخمر أو غير معالج) بما في ذلك جبن مصل اللبن وجبن اللبن المختثر
	٠٤٠٦٢٠٠٠	▪ أجبان مبشورة أو بشكل مسحوق من جميع الأنواع
	٠٤٠٦٣٠٠٠	▪ أجبن معالجة غير مبشورة ولا بشكل مسحوق
	٠٤٠٦٤٠٠٠	▪ أجبان ذات عروق زرقاء
		▪ أجبان أخرى :
	٠٤٠٦٩٠١٠	▪▪▪ جبن قشدة طازج مخمر
	٠٤٠٦٩٠٢٠	▪▪▪ جبن قاس أو متوسط التقسية (مثل الشدر ، أو الجوداء ألجروير ، البارروميسان)
	٠٤٠٦٩٠٩٠	▪▪▪ غيرها

٤/٧		بيض طيور بقشرة ، طازج أو محفوظ أو مطبوخ
		▪▪▪ طازج :
	٠٤٠٧٠٠١١	▪▪▪ للتفريخ
	٠٤٠٧٠٠١٩	▪▪▪▪ غيره
	٠٤٠٧٠٠٩٠	▪▪▪ غيره

٤/٩	٠٤٠٩٠٠٠٠	عسل طبيعي

٤/ ١٠		منتجات صالحة للأكل من أصل حيواني غير مذكورة ولا داخلية في مكان آخر
	٠٤١٠٠٠١٠	▪▪▪ بيض السلاحف
	٠٤١٠٠٠٢٠	▪▪▪ أعشاش السلنجان
	٠٤١٠٠٠٩٠	▪▪▪ غيره

٦/١		بصيلات وببصلات ودرنات وجزور درنية وبصيلة ، سيقان أرضية (جزامير أو رزومات) راقدة أو منبتة أو مزهرة ؛ نبتات جزور هندباء (شكوريا) عدا الجزور المذكورة في البند ١٢/١٢
	٠٦٠١٢٠٠٠	• بصيلات وبصلات ودرنات وجزور درنية وبصيلة وسيقان أرضية (جزامير أو رزومات) ، منبتة أو مزهرة ؛ نباتات وجزور هندباء (شكوريا)

٦/٢		نبتات حية (بما فيها جزورها) فسائل وطعوم ، بياض الفطر
		• فسائل دون جزور وطعوم :
	٠٦٠٢١٠١٠	••• جفون الكرمة (عقل العنب)
	٠٦٠٢١٠٩٠	••• غيرها
		• أشجار وجنبات وشجيرات ، مطعمة أو غير مطعمة من الأنواع التي تحمل فواكه واثمار صالحة للأكل
	٠٦٠٢٢٠١٠	••• غرسات نخيل
	٠٦٠٢٢٠٩٠	••• غيرها

٧/١		بطاطس (بطاطا) طازجة أو مبردة
	٠٧٠١١٠٠٠	••• تقاوي للزرع
	٠٧٠١٩٠٠٠	• غيرها

٧/٢	٠٧٠٢٠٠٠٠	بندورة طازجة أو مبردة

٧/٣		بصل وعسقلان وثوم وكرات وخضر ثومية آخر ، طازجة أو مبردة
		• بصل وعسقلان :

		▪▪▪ بصل :
	٠٧٠٣١٠١١	▪▪▪▪ بصل للطعام (أخضر أو يابس القشرة)
	٠٧٠٣١٠١٢	▪▪▪▪ بصل للبزار (قزح أو قنار)
	٠٧٠٣١٠٢٠	▪▪▪عسقلان
	٠٧٠٣٢٠٠٠	▪ ثوم
	٠٧٠٣٩٠٠٠	▪ كرات وخضر ثومية اخر

٤/٧		كرنب وملفوف وقرنبيط وخضر مماثلة صالحة للأكل من جنس براسيكا ، طازجة أو مبردة
	٠٧٠٤١٠٠٠	قرنبيط وقرنبيط " بروكلي "
	٠٧٠٤٢٠٠٠	كرنب بروكسل
	٠٧٠٤٩٠٠٠	▪ غيرها

٥/٧		خس (لاكتوكا ساتيفا) وهندباء شيكوريام طازجة أو مبردة
		▪ خس :
	٠٧٠٥١١٠٠	▪▪ خس (مكبب)
	٠٧٠٥١٩٠٠	▪▪ غيره
		▪ هندباء
	٠٧٠٥٢١٠٠	هندباء وتلوف (شيكوريا أنثيبوس فوليوسام)
	٠٧٠٥٢٩٠٠	▪▪ غيرها

٦/٧		جزر ولفت بقلي وشوندر (بنجر) للسلطة ولحية التيس (سلسيفي) وكرفس لفتي وفجل وجزور مماثلة صالحة للأكل طازجة أو مبردة
	٠٧٠٦١٠٠٠	▪ جزر ولفت بقلي

	٠٧٠٦٩٠٠٠	* غيرها

٧/٧	٠٧٠٧٠٠٠٠	خيار وقثاء ، خيار محبب طازجة أو مبردة

٨/٧		بقول قرنية مفصصة أو غير مفصصة طازجة أو مبردة
	٠٧٠٨١٠٠٠	* بازيلاء (بيسوم ساتيفوم)
	٠٧٠٨٢٠٠٠	* لوبياء وفاصوليا (فيجينا فاسيولوس)
		* بقول قرنية اخر :
	٠٧٠٨٩٠١٠	*** فول
	٠٧٠٨٩٠٩٠	*** غيرها

٩/٧		خضر اخر طازجة أو مبردة
	٠٧٠٩١٠٠٠	* خرشوف (أرضي شوكي)
	٠٧٠٩٢٠٠٠	* هليون
	٠٧٠٩٣٠٠٠	* باذنجان
	٠٧٠٩٤٠٠٠	* كرفس عدا الكرفس اللفتي
		فطر وكمأة
	٠٧٠٩٥١٠٠	** فطر
	٠٧٠٩٥٢٠٠	** كمأة
	٠٧٠٩٦٠٠٠	* إثمار من جنس كابيسكوم أو من جنس بيمنتا (فليفلة أو فلفل)
	٠٧٠٩٧٠٠٠	* سبانخ أو سبانخ نيوز يلاندي وسبانخ كبيرة الورق
		* غيرها :
	٠٧٠٩٩٠١٠	*** قرع
	٠٧٠٩٩٠٢٠	*** كوسة
	٠٧٠٩٩٠٣٠	***زيتون

	٠٧٠٩٩٠٤٠	*** باميا
	٠٧٠٩٩٠٥٠	*** بقدونس
	٠٧٠٩٩٠٦٠	كزبرة
	٠٧٠٩٩٠٩٠	*** غيرها

١٠/٧		خضر (غير مطبوخة أو مطبوخة بالبخار أو مسلوقة في الماء) مجمدة
	٠٧١٠١٠٠٠	* بطاطس (بطاطا)
		* بقول قرنية مفصصة أو غير مفصصة :
	٠٧١٠٢١٠٠	** بازيلاء (بيسوم ساتيفوم)
	٠٧١٠٢٢٠٠	** لوبياء وفصوليا (فيجينا أو فاسيولوس)
	٠٧١٠٢٩٠٠	** غيرها
	٠٧١٠٣٠٠٠	* سبانخ وسبانخ نيوزيلاندي وسبانخ كبيرة الورق
	٠٧١٠٤٠٠٠	* ذرة حلوة
	٠٧١٠٨٠٠٠	* خضر أخرى
	٠٧١٠٩٠٠٠	* خليط خضر

١٣/٧		بقول قرنية يابسة مفصصة ، وإن كانت مقشورة أو مفلوقة أو مكسرة
	٠٧١٣١٠٠٠	* بازيلاء (بيسوم ساتيفون)
	٢٠٠٠ ٠٧١٣	* حمص
		* لوبياء أو فاصوليا (فيجينا ، أو فاسيلوس)
		** لوبياء أو فاصوليا (فييجنا مانجو هيبر أو فيجينا رداياتاويلكزيك
	٠٧١٣٣١١٠	*** للبزار
	٠٧١٣٣١٢٠	*** للطعام

		•• لوبيـــاء أو فاصولـــيا حمراء صغيرة (أدزوكي) (فايلوس أوفجينا) أنجولا ريس)
	٠٧١٣٣٢١٠	••• للبزار
	٠٧١٣٣٣٢٠	••• للطعام
	٠٧١٣٣٩٠٠	•• غيرها
	٠٧١٣٤٠٠٠	• عدس
	٠٧١٣٥٠٠٠	• فول عريض (فيسا فابا ماجور) وفول صغير (فيسا فابا أيجوينا وفيسا فابا مينور)
		• غيرها
	٠٧١٣٩٠١٠	••• ماش
	٠٧١٣٩٠٢٠	••• حلبة
	٠٧١٣٩٠٩٠	••• غيرها

١٤/٧		جـزور النيــهوط (مــانيوق) والأراروت والســحلب ، قلقاس رومــي بطاطا حلـوة ، جـزور ودرانـات مماثلـة غزيرة النشا أو الأينولين ، طازجة أو مجففـة كاملـة أو مقطعة أو بشكل مكتلات ، لب النخ الهندي (ساجو)
	٠٧١٤١٠٠٠	• جزور المنهيوط.(منيوق)
	٠٧١٤٢٠٠٠	• بطاطا حلوة (جزر يماني)
		• غيرها :
	٠٧١٤٩٠١٠	••• سحلب
	٠٧١٤٩٠٢٠	••• قلقاس رومي
	٠٧١٤٩٠٩٠	••• غيرها

١/٨		جوز الهند وجوز البرازيل وجوز الكــاشو (لـوز هنـدي) طازجة أو جافة ، بقشرها أو بدونه

• جوز الهند (نارجيل)	٠٨٠١١٠٠٠	
• جوز البرازيل	٠٨٠١٢٠٠٠	
• جوز الكاشو (لوز هندي)	٠٨٠١٣٠٠٠	

ثمار قشريــة أخـرى ، طازجـة أو جافـة ، بقشرهـا أو بدونه		٢/٨
• لوز :		
•• بقشره	٠٨٠٢١١٠٠	
•• مقشر	٠٨٠٢١٢٠٠	
• بندق (كوريلوس) :		
•• بقشره	٠٨٠٢٢١٠٠	
•• مقشر	٠٨٠٢٢٢٠٠	
• جوز عادي		
•• بقشره	٠٨٠٢٣١٠٠	
مقشر	٠٨٠٢٣٢٠٠	
• كستناء (كاستانا)	٠٨٠٢٤٠٠٠	
• فستق :		
••• بقشره	٠٨٠٢٥٠١٠	
•••مقشر	٠٨٠٢٥٠٢٠	
• غيرها		
••• صنوبر :		
•••• بقشره	٠٨٠٢٩٠١١	
•••• مقشر	٠٨٠٢٩٠١٢	
••• غيره		
••• بقشره	٠٨٠٢٩٠٩١	
•••• مقشر	٠٨٠٢٩٠٢	

٣/٨	٠٨٠٣٠٠٠٠	موز ، بما فيه موز البلانتان ، طازج أو مجفف

٤/٨		تمر وتين وأناناس وأوفوكادو(كمثرى أمريكي) وجوافة ومانجة ، ومانجوستين ، طازجة وجافة ، تمر :
	٠٨٠٤١٠١٠	••• طازجة
	٠٨٠٤١٠٢٠	••• مجفف
	٠٨٠٤١٠٣٠	••• مكنوز
	٠٨٠٤١٠٩٠	غيره
		• تين :
•	٠٨٠٤٢٠١٠	••• طازج
	٠٨٠٤٢٠٢٠	••• جاف
	٠٨٠٤٣٠٠٠	• أناناس
	٠٨٠٤٤٠٠٠	• أفوكادو(كمثري أمريكي)
		• جوافة ، مانجة ومانجوستين :
	٠٨٠٤٥٠١٠	••• جوافة
	٠٨٠٤٥٠٢٠	••• مانجة
	٠٨٠٤٥٠٣٠	••• مانجوستين

٥/٨		حمضيات طازجة أو جافة
	٠٨٠٥١٠٠٠	• برتقال
	٠٨٠٥٢٠٠٠	• يوسفي ومندرينه (بما فيها التنجارين) والساتسوما، كلمنتينا، ولكنج وغيرها من الحمضيات المهجنة
		• ليمون حامض (سيستروس ليمون ، ستيروس ليمنيوم) ليم (ستيروس أروانتيفوليا)
	٠٨٠٥٣٠١٠	••• طازج

	٠٨٠٥٣٠٢٠	جاف
	٠٨٠٥٤٠٠٠	ـ جريب فروت بما فيه البوميلو
	٠٨٠٥٩٠٠٠	ـ غيرها

٦/٨		عنب طازج أو جاف
	٠٨٠٦١٠٠٠	ـ عنب طازج
	٠٨٠٦٢٠٠٠	ـ جاف زبيب

٧/٨		بطيخ (بما فيه الشمام) وببابايا ، طازجـان ، بطيـخ (بما فيه الشمام)
	٠٨٠٧١٠١٠	ـ ـ ـ بطيخ أخضر
	ـ ـ ـ ٠٨٠٧١٠٢٠	ـ ـ ـ بطيخ أصفر (شمام وقاوون)
	٠٨٠٧٢٠٠٠	ـ بابايا

٨/٨		تفاح وكمثرى وسفرجل طازجة
	٠٨٠٨١٠٠٠	ـ تفاح
		ـ كمثرى وسفرجل :
	٠٨٠٨٢٠١٠	ـ ـ ـ كمثري
	٠٨٠٨٢٠٢٠	ـ ـ ـ سفرجل

٩/٨		مشمـش وكـرز ودراق (بمـا فيـه الـدراق الأملـس ، نيكاتارين) وخوخ أو برقوق وقراصية (خـوخ شـائك) طازجة
	٠٨٠٩١٠٠٠	ـ مشمش
	٠٨٠٩٢٠٠٠	ـ كرز
	٠٨٠٩٣٠٠٠	ـ دراق (بمّا فيه الدراق الأملـس نيكتـارين) أو خـوخ

		من نوع برنوس بيرسيكا
	٠٨٠٩٤٠٠٠	• برقوق أو خوخ من نوع برونس دموستكا وقراصية

١٠/٨		فواكه أخرى طازجة
	٠٨٠١١٠٠٠	• توت الأرض (فريز ، فرولة)
	٠٨١٠٢٠٠٠	• توت العليق وتوت عادي
	٠٨١٠٣٠٠٠	•كشمش أسود أو أبيض أو أحمر وعنب الثعلب
	٠٨١٠٤٠٠٠	• عنبيات وفواكه أخرى من نوع فاكسينوم
		غيرها :
	٠٨١٠٩٠١٠	••• رمان
	٠٨١٩٠٠٢٠	••• ايكي دنيا (بشمله)
	٠٨١٠٩٠٣٠	••• صبير تين شوكي أو برشومي)
	٨٠١٠٩٠٩٠	••• غيرها

١/٩		بن وإن كان محمصا أو منزوعا منه الكافيين ؛ قشور وغلالات بن ؛ ابدال بن محتوية على بن بأية نسبة كانت
		بن غير محمص :
	٠٩٠١١١٠٠	•• غير منزوع منه (الكافيين)
	٠٩٠١١٢٠٠	•• منزوع منه الكافييين)
		• بن محمص :
	٠٩٠١٢١٠٠	•• غيرمنزوع منه (الكافيين)
	٠٩٠١٢٢٠٠	•• منزوع منه (الكافيين)
		قشور وغلالات بن :
	٠٩٠١٣٠١٠	••• غير محمصة
	٠٩٠١٣٠٢٠	••• غير محمصة

٢/٩		شاي وإن كان محتويا على نكهة
	٠٩٠٢١٠٠٠	٠٠ ٠ شاي أخضر (غير مخمر) في عبوات مباشرة لايزيد وزن محتواها عن ٣ كيلوغرامات
	٠٩٠١٢٣٠٠	٠ شاي أسود (مخمر) وشاي مخمر جزئيا في عبوات مباشرة لايزيد وزن محتواها عن ٣كيلو غرامات
	٠٩٠٢٤٠٠٠	٠ شاي اسود (مخمر) وشاي مخمر جزئيا في عبوات أخرى

٣/٩	٠٩٠٣٠٠٠٠	مته (ماتيه)

٤/٩		فلفل من نوع بيبر "؛ ثمار من نوع كابيسكوم (فليفلة) أو من نوع بيمنتا فلفل (فلفل) ، مجففة أو مجروشة أو مسحوقة
		٠ فلفل من نوع بيبر :
	٠٩٠٤١١٠٠	٠٠ غير مجروش ولا مسحوق
	٠٩٠٤١٢٠٠	٠٠ مجروش أو مسحوق
	٠٩٠٤٢٠٠٠	٠ فلفل من نوع كابيسكوم (فيلفة أو من نوع بيمنتا (فلفل) مجففة أو مجروشة أو مسحوقة

٥/٩	٠٩٠٥٠٠٠٠	فانيلا

٦/٩		قرفة وأزهار شجرة القرفة
	٠٩٠٦١٠٠٠	٠ غير مجروشة ولا مسحوقة
	٠٩٠٦٢٠٠٠	٠ مجروشة أو مسحوقة

٧/٩	٠٩٠٧٠٠٠٠	قرنفل (كبوش وسيقان وثمار)

٨/٩		جوز الطيب وبسباسته وقاقلة (حب الهال)
	٠٩٠٨٣٠٠٠	ـ قاقلة (حب الهال)

٩/٩		بذور يانسون أو جاذبه (يانسون صيني) وشمر وكزبرة وكمون وكراوية ؛ بذور عرعر
	٠٩٠٩١٠٠٠	ـ بذور يانسون أو بذور جاذبه
	٠٩٠٩٢٠٠	ـ بذور كزبرة
	٠٩٠٩٣٠٠٠	ـ بذور كمون
	٠٩٠٩٤٠٠٠	ـ بذور كرواية
	٠٩٠٩٥٠٠٠	ـ بذور شمر ؛ بذور عرعر

١٠/٩		زنجبيل وزعفران وكركم وزعتر وأوراق غار (رند) وكري وبهارات وأفاوية أخرى
	٠٩١٠١٠٠	ـ زنجبيل
	٠٩١٠١٢٠٠٠	ـ زعفران
	٠٩١٠١٣٠٠٠	ـ كركم
	٠٩٠١٠٤٠٠٠	ـ زعتر وأوراق غار (رند)
	٠٩١٠٥٠٠٠	ـ كري
		ـ بهارات وأفاوية أخرى :
	٠٩١٠٩١٠٠	ـ ـ مخاليط مذكورة في الملاحظة ١(ب) في هذا الفصل .
	٠٩١٠٩٩٠٠	ـ ـ غيرها

١/١٠		حنطة (قمح) وخليط حنطة مع شليم
	١٠٠١١٠٠٠	ـ حنطة (قمح) قاسية

		● غيرها
	١٠٠١٩٠١٠	●●● حنطة (قمح) عادية
	١٠٠١٩٠٢٠	●●● حنطة (قمح)رفيعة.
	١٠٠١٩٠٣٠	●●● خليط حنطة مع شليم

١٠/٢	١٠٠٢٠٠٠٠	شليم (جاوردار)

١٠/٣	١٠٠٣٠٠٠٠	شعير

١٠/٤		شوفان
	١٠٠٤٠٠١٠	●●● شوفان أشهب (أو أسود)
	١٠٠٤٠٠٢٠	●●● شوفان أبيض (أو أصفر)

١٠/٥		ذرة
	١٠٠٥١٠٠٠	● تقاوي للبذار
		● غيرها :
	١٠٠٥٩٠١٠	●●● ذرة صفراء ذهبية
	١٠٠٥٩٠٢٠	●●● ذرة بيضاء
	١٠٠٥٩٠٣٠	ذرة سمراء
	١٠٠٥٩٠٩٠	●●● غيرها

١٠/٦		أرز
	١٠٠٦١٠٠٠	● ارز غير مقشور (أرز بغلافه الزهري)
	١٠٠٦٢٠٠٠	أرز مقشور (أرز أسمر)
		أرز مضروب جزئيا أو كليا وإن كان ممسوحاأو ملمعا
	١٠٠٦٣٠١٠	●●● ارز مصري كامينولوم وما يماثله

	١٠٠٦٣٠٢٠	••• أرز أمريكي وما يماثله
	١٠٠٦٣٠٣٠	••• ارز بسمتي عنبر (عنبرو) وما يماثله
	١٠٠٦٣٠٩٠	••• غيرها
	١٠٠٦٤٠٠٠	• كسارة الأرز

١٠/٧	١٠٠٧٠٠٠٠	• حبوب السورغو

١١/١		دقيق حنطة (قمح) أو دقيق خليط حنطة مع شليم
	١١٠١٠٠١٠	••• دقيق حنطة (قمح)
	١١٠١٠٠٢٠	••• دقيق خليط حنطة مع شليم

١١/٢		دقيق حبوب (عدا دقيق الحنطة " قمح " أو دقيق خليط الحنطة مع شليم)
	١١٠٢١٠٠٠	• دقيق شليم
	١١٠٢٢٠٠٠	• دقيق ذرة
	١١٠٢٣٠٠٠	• دقيق ارز
		• غيرها :
	١١٠٢٩٠١٠	••• دقيق شعير
	١١٠٢٩٠٢٠	••• دقيق شوفان
	١١٠٢٩٠٣٠	••• دقيق حبوب السورغو
	١١٠٢٩٠٤٠	•••دقيق حنطة سوداء
	١١٠٢٩٠٥٠	••• دقيق دخن
	١١٠٢٩٠٩٠	••• غيرها

١١/٣		جريش وسميد ومكتلات حبوب
		• جريش وسميد :

		●● من حنطة (قمح) :
	١١٠٣١١١٠	●●● جريش
	١١٠٣١١٢٠	●●● سميد
		●● من الشوفان :
	١١٠٣١٢١٠	●●● جريش
	١١٠٣١٢٢٠	●●● سميد
		●● من ذرة :
	١١٠٣١٣١٠	●●● جريش
	١١٠٣١٣٢٠	●●● سميد
		من أرز
	١١٠٣١٤١٠	●●● جريش
	١١٠٣١٤٢٠	●●● سميد
		من شعير:
	١١٠٣١٩١١	●●●● جريش
	١١٠٣١٩١٢	●●●●سميد
		من حبوب السورغو:
	١١٠٣١٩٢١	●●●● جريش
	١١٠٣١٩٢٢	●●●● سميد
		●●● من شيليم
	١١٠٣١٩٣١	●●●● جريش
	١١٠٣١٩٣٢	●●●● سميد
		من حنطة سوداء
	١١٠٣١٩٤١	●●●● جريش
	١١٠٣١٩٤٢	●●●● سميد
		من دخن .
	١١٠٣١٩٥١	●●●● جريش

	١١٠٣١٩٥٢	•••• سميد
		••• من حبوب أخرى :
	١١٠٣١٩١٩	•••• جريش
	١١٠٣١٩٩٢	•••• سميد
		• مكتلات :
	١١٠٣٢١٠٠	•• من حنطة (القمح)
		•• من حبوب أخرى
	١١٠٣٢٩١٠	من شيلم
	١١٠٣٢٩٢٠	••• من شوفان
	١١٠٣٢٩٣٠	••• من ذرة
	١١٠٣٢٩٤٠	••• من أرز
	١١٠٣٢٩٥٠	••• من شعير
	١١٠٣٢٩٦٠	••• من حبوب السورغو
	١١٠٣٢٩٧٠	••• من حنطة سوداء
	١١٠٣٢٩٨٠	••• من دخن
	١١٠٣٢٩٩٠	••• من حبوب أخرى

١١/٥		دقيق سميد ورقائق وحبيبات ومكتلات بطاطا
		• دقيق وسميد:
	١١٠٥١٠١٠	••• دقيق
	١١١١٠٥١٠٢٠	••• سميد
	١١٠٥٢٠٠٠	• رقائق وحبيبات ومكتلات

١١/٧		شعير ناشط (مالت) وإن كان محمصاً
	١١٠٧١٠٠٠	• غير محمص
	١١٠٧٢٠٠٠	• محمص

٩/١٢		بذور وثمار ونوى معدة للبذار
		▪ بذور بنجر (شوندر) :
	١٢٠٩١١٠٠	بذور شوندر السكر
	١٢٠٩١٩٠٠	▪▪ غيرها
		▪ بذور نباتات علفية عدا بذور البنجر :
	١٢٠٩٢١٠٠	▪▪ بذور برسيم (فصة)
	١٢٠٩٢٢٠٠	▪▪ بذور نفل (تريفوليام)
	١٢٩٠٢٣٠٠	▪▪ بذور عكرش (تف)
	١٢٠٩٢٤٠٠	▪▪ بذور تف الكنتكي(بوابراتنسال)
	١٢٠٩٢٥٠٠	▪▪بذور زوان معمر (لوليام ملتيفلور أم لام لوليام بيرينميل)
	١٢٠٩٢٦٠٠	▪▪ بذور عشب التيموتية
		▪▪ غيرها
	١٢٠٢٩١٠	▪▪▪ ترمس
	١٢٠٩٢٩٠	▪▪▪ غيرها
	١٢٠٩٣٠٠٠	▪ بذور نباتات عشبية تزرع أساسا من أجل ازدهارها
		▪ غيرها :
		▪▪ بذور خضر:
	١٢٠٩٩١٠	▪▪▪ بذور طماطم
	١٢٠٩٩١٢٠	▪▪▪بذور كرات
	١٢٠٩٩١٣٠	▪▪▪ بذور فجل
	١٢٠٩٩١٤٠	▪▪▪ بذور جزر
	١٢٠٩٩١٥٠	▪▪▪ بذور خيار
	١٢٠٩٩١٦٠	▪▪▪ بذور كوسة
	١٢٠٩٩١٧٠	▪▪▪ بذور قرع

... بذور باذنجان	١٢٠٩٩١٨٠	
... غيرها		
.... بذور خس	١٢٠٩٩١٩١	
.... بذور باذنجان	١٢٠٩٩١٩٢	
.... بذور جرجير	١٢٠٩٩١٩٣	
.... بذور فلفل	١٢٠٩٩١٩٤	
.... غيرها	١٢٠٩٩١٩٩	
.. غيرها	١٢٠٩٩٩٠٠	

قرون خرنوب (خروب) وأعشاب بحرية وشوندر السكر وقصب السكر ، طازجة أو جافة ، وإن كانت مطحونة ؛ نوى ولب (قلب) الفواكه ومنتجات نباتية أخرى (بما في ذلك جذور الهندباء البرية غير المحمصة من فصيلة شيكوريا أنتيبوس ساتيفوم) من النوع المستخدم أساسا للاستهلاك البشري ، غير مذكورة ولا داخلة في مكان آخر		١٢/١٢
. قرون خرنوب بما في ذلك بذوره :		
... قرون خرنوب (خروب)	١٢١٢١٠١٠	
... بذوره	١٢١٢١٠٢٠	
. نوى ولب (قلب) المشمش والخوخ والدراق :		
... غير محمصة	١٢١٢٣٠١٠	
... محمصة وإن كانت مملحة	١٢١٢٣٠٢٠	
. غيرها		
.. شوندر السكر	١٢١٢٩١٠٠	
.. قصب السكر	١٢١٢٩٢٠٠	
.. غيرها :		

		••• بذور ونوى غير محمصة :
	١٢١٢٩٩١١	•••• بذور بطيخ (أخضر وأصفر)
	١٢١٢٩٩١٢	•••• بذور يقطين وكوسا وقرع
	١٢١٢٩٩١٩	•••• غيرها

١٤/١٢		ملفوف لفتي علفي وشوندر (بنجر) علفي وجذور علفية وتبن وكلا وبرسيم (فصة) ونفل سنفوان وكرنب علفي وترمس وكرسنة (بيقية) ومنتجات علفية مماثلة وإن كانت بشكل مكتلات
	١٢١٤١٠٠٠	• مسحوق ومكتلات برسيم (فصة)
	١٢١٤٩٠٠٠	• غيرها
	١٢١٤٩٠١٠	••• ترمس
	١٢١٤٩٠٢٠	••• كرسنة
	١٢١٤٩٠٣٠	••• تبن
	١٢١٤٩٠٩٠	••• غيرها

٧/١٥		زيت فول الصويا وجزئياته ، وإن كان مكررا ، ولكن غير معدل كيماويا
	١٥٠٧١٠٠٠	• زيت خام وإن كان قد أزيل صمغه
	١٥٠٧٩٠٠٠	• غيره

٩/١٥		زيت زيتون وجزئياته ، وإن كان مكررا ولكن غير معدل كيماويا
	١٥٠٩١٠٠٠	• زيت العصرة الأولى (زيت بكر)
	١٥٠٩٩٠٠٠	غيره

١١/١٥		زيت نخيل وجزئياته ، وإن كان مكررا ، ولكن غير معدل كيماويا
	١٥١١١٠٠٠	• زيت خام
	١٥١١٩٠٠٠	• غيره

١٢/١٥		زيت بذور عباد الشمس أو بذور القرطم
		• زيت بذور عباد الشمس أو القرطم وجزيئاته
	١٥١٢١١٠٠	•• زيت خام
	١٥١٢١٩٠٠	•• غيره

١٥/١٥		زيت ودهون نباتية ثابتة أخرى
		• زيت الذرة وجزئياته
	١٥١٥٢١٠٠	•• زيت خام
	١٥١٢١٩٠٠	•• غيره

١٦/١٥		دهون وشحوم وزيوت حيوانية أو نباتية وجزئياتها ، مهدرجة ، كليا أو جزئيا ، معدلة الأسترة ((المتغير أسترتها)أو معاد أسترتها أو محولة بطريقة الأيلزة ،إن كانت مكررة ، ولكن غير محضرة أكثر من ذلك .
	١٥١٦١٠٠٠	• دهون وشحوم وزيوت حيوانية وجزئياتها
	١٥١٦٢٠٠٠	• دهون وزيوت نباتية وجزئياتها

١/١٧		سكر قصب أو سكر شوندر (بنجر) وسكر وزنقيكيماويا بحالتها الصلبة
		• سكر خام لايحتوي على منكهات أو مواد تلوين مضافة :

		•• سكر قصب
	١٧٠١١١١٠	••• بقصد التصفية والتكرير للصناعة
	١٧٠١١١٩٠	••• غيره
		•• سكر شوندر(بنجر)
	١٧٠١١٢١٠	••• بقصد التصفية والتكريرللصناعة
	١٧١٠١٢٩٠	••• غيره
		• غيره
	١٧٠١٩١٠٠	•• سكر يحتوي على منكهات أو مواد تلوين مضافة
		•• غيره:
		••• مصفى (ومكرر)
	١٧٠١١٩٩١١	•••• بلوري متفوت النعومة
	١٧٠١٩٩١٢	مكعبات أو قوالب ((الخ
	١٧٠١٩٩١٣	•••• مسحوق بودرة
	١٧٠١٩٩٢٠	••• سكر نبات (قند) غير ملون ولا معطر
	١٧٠١٩٩٣٠	••• سكر نقي كيماويا
	١٧٠١٩٩٩٠	••• غيرها

١/١٩	١٩٠١١٠٠٠	- محضرات لتغذية الأطفال مهيأة للبيع بالتجزئة
	١٩٠١١٠١٠	••• أغذية أطفال أساسها اللبن ، واللبن المعدلالمحضر البديل للبن الأم غي محتوية على كاكو

٤/٢٣	٢٣٠٤٠٠٠٠	كسب وغيرها من بقايا صلبة وإن كانت مجروشة أو بشكل مكتلات ، ناتجة عن استخراج زيت فول الصويا

١/٢٥		كلوريد صوديوم نقي ، وإن كان محلولا بالماء أو محتويا

		على عوامل مضافة لمنع التكتل أو تسهيل الانسياب ، ماء البحر
	٢٥٠١٠٠١٠	••• ملح عادي (ملح الطعام)

١/٣١	٣١٠١٠٠٠٠	أسمدة من أصل حيواني أو نباتي وإن كانت مخلوطة فيما بينها أو معالجة كيماويا ؛ أسمدة ناتجة عن خلط أو معالجة كيماوية للمنتجات من أصل حيواني أو نباتي

٢/٣١		أسمدة نيتورجينية(أزوتية) معدنية أو كيماوية ،
	٣١٠٢١٠٠٠	• البولة (يوريا) وإن كانت في محاليل مائية كبريتات النشادر (الأمنبوم) أملاح مزدوجة ومخاليط كبريتات النشادر (الأمنيوم) ونيترات النشادر (الأمنيوم)
	٣١٠٢٢١٠٠	•• كبريتات النشادر (الأمنيوم)
	٣١٠٢٢٩٠٠	•• غيرها
	٣١٠٢٣٠٠٠	• نيترات النشادر (الأمنيوم) وإن كانت في محاليل مائية
	٣١٠٢٤٠٠٠	• مخاليط نترات النشادر (الأمنيوم) مع كربونات الكالسيوم أو غيرها من مواد غير عضوية غير مخصبة
	٣١٠٢٥٠٠٠	• نترات الصوديوم
	٣١٠٢٦٠٠٠	• أملاح مزدوجة ومخاليط من نترات الكاليسيوم ونيترات النشادر الأمنيوم في محاليل مائية أو نشادرية
	٣١٠٢٩٠٠٠	غيرها بما في ذلك الخاليط غير المذكورة في البنود الفرعية السابقة

٣/٣١		أسمدة فوسفاتية معدنية أو كيماوية
	٣١٠٣١٠٠٠	• فوق الفوسفات (سوبر فوسفات)
	٣١٠٣٢٠٠٠	• خبث ناتج عن عملية نزع الفسفور
		– غيرها :
	٣١٠٣٩٠١٠	••• فوسفات بيكلسية
	٣١٠٣٩٠٢٠	••• فوسفات الكاليسيوم المنملة
	٣١٠٣٩٠٣٠	••• فوسفات الألمنيوم الكلسية الطبيعية المعالجة للحرارة
	٣١٠٣٩٠٤٠	••• مخاليط الأسمدة المذكورة أعلاه بغض النظر عن نسبة الفلور
	٣١٠٣٩٠٩٠	••• غيرها

٤/٣١		أسمدة بوتاسية معدنية أو كيماوية
	٣١٠٤١٠٠٠	• كارناليت وسيليفيت وأملاح بوتاسيوم طبيعية خام أخرى
	٣١٠٤٢٠٠٠	• كلوريد البوتاسيوم
	٣١٠٤٣٠٠٠	• كبريتات البوتاسيوم
		• غيرها
	٣١٠٤٩٠١٠	••• سلفات مزدوجة من المغنزيوم والبوتاسيوم
	٣١٠٤٩٠٢٠	••• مخاليط الأسمدة المذكورة أعلاه بغض النظر عن نسبة أوكسيد البوتاسيوم

٥/٣١		أسمدة معدنية أو كيماوية محتوية على اثنين أو ثلاثة من العناصر المخصبة وهي نيتروجين وفوسفور وبوتاسيوم ؛ أسمدة أخرى ؛ منتجات هذا الفصل مهيأة أقراصا أو بأشكال مماثلة أو معبأة في أغلفة لايزيد وزن الواحدة منها عن ١٠كغم

	٣١٠٥١٠٠٠	• منتجات هذا الفصل مهيأة أقراصا أو بأشكال مماثلة أو معبأة في أغلفة لايزيد وزن الواحدة منها عن ١٠كغم
	٣١٠٥٢٠٠٠	• أسمدة معدنية أو كيماوية محتوية على العناصر المخصبة الثلاثة النيتروجين والفسفور والبوتاسيوم
	٣٢١٠٥٥٩٠٠	• غيرها

٨/٣٨		مبيدات للحشرات والفطريات والأعشاب الضارة وسموم القواضم وموقفات الانبات ومنظمات نمو النبات ومطهرات ومنتجات مماثلة ، مهيأة بأشكال أو اغلفة للبيع بالتجزئة أو كمحضرات أو أصناف مماثلة (كالأشرطة والفتائل والشموع المكبرتة وأوراق قتل الذباب)
		• مبيدات حشرية :
	٣٨٠٨١٠١٠	••• سائلة
	٣٨٠٨١٠٢٠	••• مسحوق (بودرة)
	٣٨٠٨١٠٣٠	••• باوعية نافثة
	٣٨٠٨١٠٩٠	••• غيرها
	٣٨٠٨٢٠٠٠	• مبيدات فطريات
	٣٨٠٨٣٠٠٠	• مبيدات أعشاب ، موقفات الانبات ومنظمات نمو النبات
	٣٨٠٨٤٠٠٠	• مطهرات
	٣٨٠٨٩٠٠٠	• غيرها

٣/٤٤		خشب خام ، وإن كان مقشور اللحاء أو مربعا :
	٤٤٠٣١٠٠٠	• خشب معالج بالدهان أو بالصبغ أو بالكربوزوت أو بعوامل حفظ أخرى

	٤٤٠٣٢٠٠٠	ـ خشب خام من فصيلة الصنوبريات . وإن كان مقشور اللحاء أو مربعا
	٤٤٠٣٣٠٠٠	ـ خشب خام من فصيلة الاستوائية وإن كان مقشور اللحام أو مربعا) غير مذكور ولا داخل في مكان آخر

٤٤/٧		خشب منشور أو مقطوع طوليا ـزو مشرح أو مسطح وإن كان ممسوحا أو مسقولا أو مجمعا بالتلسين . يزيد. يزيد سمكه عن ٦ مليمترات
		ـ صنوبري
	٤٤٠٧١٠١٠	ـ ـ ـ ممسوحة
	٤٤٠٧١٠٢٠	ـ ـ ـ مجمعة بالتلسين
	٤٤٠٧١٠٩٠	ـ ـ ـ غيرها
		ـ من الأخشاب الأستوائية التالية
		ـ ـ ميرانتي أحمر قاتم وميرانتي أحمر فاتح وميرانتي باكاو ولو كان أبيض وميرانتي ابيض وسيرايا ابيض وميرانتي أصفر والآن وكيروندج ورامن وكابيروتيك وجونكونج وميربا وجلوتنج وكيمباس :
	٤٤٠٧٢٢١٠	ـ ـ ـ ممسوحة
	٤٤٠٧٢٢٢٠	ـ ـ ـ مجمعة بالتلسين
	٤٤٠٧٢٣٩٠	ـ ـ ـ غيرها
		ـ غيرها :
		ـ ـ ـ من بلوط (سنديان)
	٤٤٠٧٩١١٠	ـ ـ ـ ممسوحة
	٤٤٠٧٩١٢٠	ـ ـ ـ مجمعة بالتلسين
	٤٤٠٧٩١٩٠	ـ ـ ـ غيرها
		ـ ـ من زان

	٤٤٠٧٩٢١٠	... ممسوحة
	٤٤٠٧٩٢٢٠	... مجمعة بالتلسين
	٤٤٠٧٩٢٩٠	... غيرها :
		.. غيرها :
	٤٤٠٧٩٩١٠	... ممسوحة
	٤٤٠٧٩٩٢٠	... مجمعة بالتلسين
	٤٤٠٧٩٩٩٠	... غيرها

١٢/٤٤		خشب متعاكس وخشب مصفح وخشب منضد مماثل
		. خشب متعاكس مكون حصرا من صفائح من خشب لايزيد سمك الواحدة عن ٦ملم :
	٤٤١٢١١٠٠	.. يتضمن على الأقل طبقة واحدة خارجية من الأخشاب الاستوائية التالية
		ميرانتي أحمر قاتم أو ميرانتي أحمر فاتح أو لون أبيض أو سيبو أو لبا أو كومية أو بيش أو كاجو افريي أو سابيلي أو بابوين أو ماهوجني (من نوع سويتنيا) أو باليساندر البرازيل أو خشب ورد فيمل
	٤٤١٢١٢٠٠	.. غيرها يتضمن على الأقل طبقة واحدة خارجية من خشب من غير الصنوبريات
	٤٤١٢١٩٠٠	.. غيرها
		. غيرها ، ييتضمن على الأقل طبقة واحدة من خشب من غير الصنوبريات :
	٤٤١٢٢١٠٠	.. يتضمن على الأقل واحدة من ألواح دقائق الخشب
	٤٤١٢٢٩٠٠	.. غيرها
		. غيرها :
	٤٤١٢٩١٠٠	.. يتضمن على الأقل طبقة واحدة من الواح دقائق

		الخشب
	٤٤١٢٩٩٠٠	.. غيرها

٢/٤٩		صحف ومجلات ونشرات دورية مطبوعة . وإن كـانت مصورة أو مشتملة على اعلانات
		. تصدر على الأقل أربع مرات في الأسبوع :
	٤٩٠٢١٠١٠	... صحف
	٤٩٠٢١٠٢٠	... مجلات
	٤٩٠٢١٠٩٠	... غيرها :
		... غيرها :
	٤٩٠٢٩٠١٠	... صحف
	٤٩٠٢٩٠٢٠	مجلات
	٤٩٠٢٩٠٣٠	النشرات الدورية
	٤٩٠٢٩٠٩٠	... غيرها

٦/٤٩	٤٩٠٦٠٠٠٠	تصاميم هندسية وغيرها من التصاميم والرسوم للصناعـة والتجارة وما يماثلها ، التي هي نسخ أصليـة مرسـومة يدويـا ، نصـوص مخطوطـة ، نسـخ منقولـة بـالتصوير الفتوغـرافي علـى ورق حسـاس ونسـخ كربونيـة للرسـوم والنصوص أعلاه

٧/٤٩		طوابع بريدية ومالية وما يماثلها ، غير مبطلة وسـارية المفعول في بلد المقصد ، ورق مرسوم بطابع ، أوراق نقد دفاتر شيكات وأسهم وسندات وما يماثلها
		... طوابع غير مبطلة وسارية المفعول في بلد المقصد .
	٤٩٠٧٠٠١١	.... طوابع بريدية

	٤٩٠٧٠٠١٢	....طوابع مالية
	٤٩٠٧٠٠١٩	....طوابع أخرى
	٤٩٠٧٠٠٢٠	... ورق ببطاقات أو مغلفات (ظروف) موسومة بطابع غير مبطل
		... أوراق نقد :
	٤٩٠٧٠٠٣١	.... عمرة ورقية متداولة
	٤٩٠٧٠٠٣٢	.... عملة ورقية لم تكتسب بعد صفة التداول القانوني
	٤٩٠٧٠٠٤٠	... شيكلت سياحية
	٤٩٠٧٠٠٥٠	... شيكات معتمدة قابلة للصرف
	٤٩٠٧٠٠٦٠	... أسهم وسندات وصكوك وما يماثلها ذات قيمة مرقمة وموقعة
	٤٩٠٧٠٠٧٠	... أسهم ومستندات وصكوك وما يماثلها بشكل مطبوعات معدة للاستعمال
	٤٩٠٧٠٠٨٠	... دفاتر الشيكات
	٤٩٠٧٠٠٩٠	... غيرها

٨/٥٦		شباك جاهزة لصيد الأسماك وغيرها من مواد نسيجية اصطناعية أو تركيبية
	٥٦٠٨١١٠٠	.. شباك جاهزة لصيد الأسماك

١/٧١		لؤلؤ طبيعي مستنبت وإن كان مشغولا أو مصنفا ، ولكن غير مجمع بخيوط بصفة مؤقتة لسهولة النقل .
	٧١٠١١٠٠٠	لؤلؤ طبيعي

٦/٧١		فضة الخام المسحوق
	٧١٠٦١٠٠٠	∗ مسحوق
		∗ غيرها :
		∗∗ خام :
	٧١٠٦٩١١٠	∗∗∗ سبائك
	٧١٠٦٩١٩٠	∗∗∗ غيرها

٨/٧١		ذهب (بما في ذلك الذهب المطلي بالبلاتين) خام أو نصف مشغول أو بشكل مسحوق
		∗ غير نقدي
	٧١٠٨١١٠٠	∗∗ مسحوق
		∗∗ أشكال خام أخرى :-
	٧١٠٨١٢١٠	∗∗∗سبائك
	٧١٠٨١٢٩٠	∗∗∗ غيرها

١٨/٧١		نقود
	٧١١٨١٠٠٠	∗ نقود (ماعدا النقود الذهبية) غير مطروحة للتداول الرسمي
	٧١١٨٩٠٠٠	∗ غيرها

١٠/٧٢		منتجات مسطحة بالتجليخ من حديد أو من صلب غير مخلوط بعرض ٦٠٠ مم سم أو أكثر مكسوة أو مطلية بالزنك
	٧٢١٠٤١٠٠	∗∗ مموجة للاستخدام في البناء

١٣/٧٢		قضبان وعيدان ، مجلخة بالحرارة بشكل لفات غير منتظمة ، من حديد أو صلب ، للاستخدام في البناء
	٧٢١٣١٠٠٠	▪ محتوية على مسننات أو نتوءات أو تجويفات أو غيرها من العيوب ناتجة عن عملية التجليخ
	٧٢١٣٢٠٠٠	▪ من صلب سهل القطع
		▪ غيرها محتوية وزنا أقل من ٢٥ر٪ من الكربون :-
	٧٢١٣٣١٠٠	▪▪ ذات مقطع عرضي دائري قطره أقل من ١٤سم
	٧٢١٣٤٩٠٠	▪▪ غيرها
	٧٢١٣٥٠٠٠	▪ غيرها محتوية وزنا على ٦ر٪ أو أكثر من الكربون
١٤/٧٢		قضبان وعيدان أخرى من حديد أو صلب غير مخلوط ، غير مشغولة أكثر من الطرق أو التجليخ بالحرارة أو السحب بالحرارة ، بما فيها القضبان والعيدان المفتولة بعد التجليخ للاستخدام في البناء
	٧٢١٤١٠٠٠	▪ مطروقة
	٧٢١٤٢٠٠٠	▪ محتوية على مسننات أو نتوءات أو تجويفات أو غيرها من عيوب ناتجة عن عملية التجليخ أو مفتولة بعد التجليخ
	٧٢١٤٣٠٠٠	▪ من صلب سهل القطع
	٧٢١٤٤٠٠٠	▪ غيرها محتوية وزنا على أقل من ٢٥ر٪ من الكربون
	٧٢١٤٥٠٠٠	▪ غيرها محتوية وزنا على ٢٥ر٪أو أكثر ولكن أقل من ٦ر٪ من الكربون
	٧٢١٤٦٠٠٠	▪ غيرها محتوية وزنا على ٦ر٪ أو أكثر من الكربون

١٥/٧٢		قضبان وعيدان أخرى من حديد أو صلب غير مخلوط للاستخدام في البناء
	٧٢١٥١٠٠٠	▪ من صلب سهل القطع ، غير مشغولة أكثر من

		التشكيل على البارد أو التجهيز
	٧٢١٥٢٠٠٠	ـ غيرها غير مشغولة أكثر من التشكيل على البارد ، أو التجهيز على البارد محتوية وزنا على ٢٥ر٪ أو أكثر ولكن أقل من ٦ر٪ من الكربون
	٧٢١٥٤٠٠٠	ـ غيرها غير مشغولة أكثر من التشكيل على البارد ، محتوية وزنا على ٦ر٪ أو أكثر من الكربون
	٧٢١٥٩٠٠٠	ـ غيرها

١٦/٧٢		زوايا وأشكال خاصة (بروفيل) من حديد أو من صلب غير مخلوط للاستخدام في البناء
	٧٢١٦١٠٠٠	ـ مقطعها بشكل حرف U أو H غير مشغولة أكثر من التجليخ بالحرارة أو السحب بالحرارة ، بارتفاع أقل من ٨٠ملم
		مقطعها بشكل I أو Tغير مشغولة أكثرمن التجليخ بالحرارة أو السحب بالحرارة ، بارتفاع أقل من ٨٠ ملم:-
	٧٢١٦٢١٠٠	ـ ـ مقطعها بشكل L
	٧٢١٦٢٢٠٠	ـ ـ مقطعها بشكل T
		ـ مقطعها بشكل U أو H غير مشغولة أكثر من التجليخ بالحرارة أو السحب بالحرارة ، وبارتفاع ٨٠ ملم أو أكثر:-
	٧٢١٦٣١٠٠	ـ ـمقطعها بشكل U
	٧٢١٦٣٢٠٠	ـ ـ مقطعها بشكل I
	٧٢١٦٣٣٠٠	ـ ـ مقطعها بشكل H
	٧٢١٦٤٠٠٠	ـ مقطعها بشكل L أو T غير مشغولة أكثر من التجليخ بالحرارة أو السحب بالحرارة

البند	الرمز	الوصف
	٧٢١٦٥٠٠٠	• زوايا و أشكال خاصة أخرى ، غير مشغولة أكثر من التجليخ بالحرارة أو السحب بالحرارة
	٧٢١٦٦٠٠٠	• زوايا وأشكال خاصة ، غير مشغولة أكثر من التشكيل أو التجهيز على البارد
	٧٢١٦٩٠٠٠	• غيرها

البند	الرمز	الوصف
١١/٧٣		اسطونات للغاز المضغوط والمسيل ، من حديد صب أو حديد أو صلب
	٧٣١١٠٠١٠	••• لغاز الأكسجين
	٧٣١١٠٠٢٠	••• لغاز الفريون
	٧٣١١٠٠٣٠	•••لغاز المواقد المنزلية
	٧٣١١٠٠٩٠	••• لغيرها من الغازات

البند	الرمز	الوصف
٦/٧٦	٧٦٠٦٠٠٠٠	صفائح وألواح وأشرطة من ألمونيوم مموجة للاستخدام في البناء ، يزيد سمكها عن (٢,٠) ملم
		• مستطيلة (بما في ذلك المربعة) :-
	٧٦٠٦١١٠٠	•• من ألومنيوم ، غير مخلوط
	٧٦٠٦١٢٠٠	••من خلائط ألومنيوم
		• غيرها
	٧٦٠٦٩١٠٠	•• من ألومنيوم غير مخلوط
	٦٧٠٦٩٢٠٠	•• من خلائط ألومنيوم

البند	الرمز	الوصف
٢٤/٨٤		• أجهزة أخرى :-
		•• للزراعة والبستنة
	٨٤٢٤٨١١٠	••• أنظمة الري بجيمع أنواعها
	٨٤٢٤٨١٢٠	••• أجهزة رش المبيدات الحشرية

	٨٤٢٤٨١٣٠	... أجهزة نثر الماء المستخدمة في ري الحشائش
	٨٤٢٤٨١٩٠	.. غيرها

٣٢/٨٤		ألات وأجهزة وأدوات مما يستعمل في الزراعة أو البستنة أو الحراجة لتحضير أو فلاحة التربة ، محادل الحدائق أو الملاعب الرياضية
		. محاريث
	٨٤٣٢١٠٠٠	.ى ألات تفتيت كتل التربة والآت شق وفلاحة التربة والآت نزع الأعشاب وألات تقلب التربة :
	٨٤٣٢٢١٠٠	. ألآت قرصية لتمهيد التربة
	٣٤٣٢٢٩٠٠	.. غيرها
	٨٤٣٢٣٠٠٠	. آلات البزر والغرس والشتل
	٨٤٣٢٤٠٠٠	. آلات نثر وتوزيع الأسمدة
	٨٤٣٢٨٠٠٠	أجهزة أخرى
	٨٤٣٢٩٠٠٠	. أجزاء
٣٣/٨٤		ألات وأجهزة وأدوات لجني وحصد أو درس المحاصيل الزراعية بما فيها مكابس قش وعلف . قاصات عشب أو حشائش ، آلات لتنظيف أو تصنيف أو فرز البيض أو الفواكه أو غيرها من المحاصيل الزراعية باستثناء الآلات والأجهزة الداخلة في البند ٣٧/٨٤
		. أجهزة قص الأعشاب والحشائش في الحدائق العامة أو الملاعب الرياضية :
	٨٤٣٣١١٠٠	.. بمحرك ذي أداة قص تدور بخط أفقي
	٨٤٣٣١٩٠٠	.. غيرها
	٨٤٣٣٢٠٠٠	. أجهزة قص أخرى ، بما في ذلك قضبان القطع التي

		تركب على الجرارات (تراكتورات)
	٨٤٣٣٣٠٠٠	• أجهزة أخرى لحصاد الكلاء
	٨٤٣٣٤٠٠٠	• مكابس للقش أو العلف بما فيها مكابس جمع وحزم القش
		• آلات حاصدة أخرى ؛ أجهزة درس :
	٨٤٣٣٥١٠٠	•• آلات حصد ودرس
	٨٤٣٣٥٢٠٠	•• آلات وأجهزة درس أخرى
	٨٤٣٣٥٣٠٠	•• آلات جني وحصد الجذور أو الدرانات
	٨٤٣٣٥٩٠٠	•• غيرها
	٨٤٣٣٦٠٠٠	• آلات وأجهزة لتنظيف أو وتصنيف أو فرز البيض أو الفاكهة أو غيرها من المحاصيل الزراعية
	٨٤٣٣٩٠٠٠	• أجزاء

٨٤/٣٤		آلات وأجهزة صناعة الألبان بما فيها آلات الحلب
	٨٤٣٤١٠٠٠	• آلات الحلب
	٨٤٣٤٢٠٠٠	• الآلات وأجهزة صناعة الألبان
	٨٤٣٤٩٠٠٠	• أجزاء

٨٤/٣٦		الآلات وأجهزة أخرى مما يستعمل في الزراعة أو البستنة أو الحراجة أو تربية الطيور الداجنة أو النحل بما في ذلك أجهزة الاستنبات المزودة بتجهيزات آليه أو حرارية ؛ أجهزة تفريخ وحضانة تفريخ وحضانة الطيور والدواجن
	٨٤٣٦١٠٠٠	• آلات وأجهزة لتحضير الغذاء والعلف المخلوط للحيوانات
		آلات وأجهزة تربية الطيور والدواجن بما فيها أجهزة

		التفريغ والحضانة :
	٨٤٣٦٢١٠٠	‎.. آلات وأجهزة لحضانة وتفريخ الطيور والدواجن
	٨٤٣٦٢٩٠٠	‎.. غيرها
		‎. آلات وأجهزة أخرى
	٨٤٣٦٨٠١٠	‎... أجهزة خاصة للبكتريا بالمختبرات
	٨٤٣٦٨٠٩٠	‎.. غيرها
		‎. أجزاء
	٨٤٣٦٩١٠٠	‎.. آلات وأجهزة تربية الدواجن وحضانة أو تفريخ الطيور أو الدواجن
	٨٤٣٦٩٩٠٠	‎٨. غيرها

٩/٨٦	٨٦٠٩٠٠٠٠	حاويات (بما في ذلك حاويات نقل السوائل) مصممة ومجهزة خصيصا للنقل بوسيلة أو أكثر من وسائل النقل

٦/٩٤		مباني مسبقة الصنع (بيوت محمية للأغراض الزراعية
	٩٤٠٦٠٠١١	‎... من لدائن
	٩٤٠٦٠٠٢١	‎... من خشب
	٩٤٠٦٠٠٣١	‎... من حديد
	٩٤٠٦٠٠٤١	‎... من ألومنيوم
	٩٤٠٦٠٠٥١	‎... من ألياف زجاجية (فيبر جلاس)

الفهـــــرس

مطابع البيان التجارية - هاتف: ٣٤٤٤٤٠٠، ص.ب: ٢٧١٠، دبي